

**Juridiska institutionen
Handelshögskolan vid
Göteborgs Universitet**

**Tillämpade studier
20 poäng, Skatterätt
HT 2005**

Skattefrågor för idrottsutövare

**Författare: Jennie Sjöberg
Handledare: Robert Pålsson**

Innehållsförteckning

Förkortningar	s.3
1. Inledning	s.4-5
1.1 Bakgrund	s.4
1.2 Syfte	s.4
1.3 Disposition och avgränsningar	s.5
1.4 Metod	s.5
2. Bakgrund	s.6-8
2.1 Idrottsrörelsen	s.6
2.2 Ideella föreningar	s.6-8
2.3 Idrotts-AB	s.8
3. Inkomstbeskattning för idrottsutövare	s.8-33
3.1 Obegränsad skattskyldighet	s.8-9
3.2 Ersättningar till idrottsutövare	s.9-12
3.2.1 Skattefria ersättningar	s.12-16
3.2.2 Pension	s.17-19
3.3 Undantag från förmånsbeskattning	s.19-22
3.4 Idrottsutövares avdragsmöjligheter	s.22-27
3.5 Avgränsning mot inkomstslaget näringsverksamhet	s.27-30
3.6 Idrottslig verksamhet	s.30-31
3.7 Idrottsutövare	s.31-33
3.8 Idrottsskatteutredningen	s.33
4. Internationella skattefrågor	s.34-42
4.1 Begränsad skattskyldighet	s.34
4.2 Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	s.35-38
4.3 Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta	s.38-39
4.4 Dubbelbeskattningsavtal	s.39-40
4.5 Konsekvenser och oklarheter	s.40-42
5. Egna slutsatser och kommentarer	s.42-44
6. Källförteckning	s.45-46
6.1 Offentligt tryck	s.45
6.2 Litteratur	s.45-46
6.3 Rättsfall	s.46

Förkortningar

A-SINK	Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KR	Kammarrätt
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
LR	Länsrätt
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
RF	Svenska Riksidrottsförbundet
RegR	Regeringsrätten
RS	Riksidrottsstyrelsen
SAL	Lag (2000:980) om socialavgifter
SINK	Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SKM	Skattemyndigheten
SKV	Skatteverket
SOK	Sveriges Olympiska Kommitté
SRN	Skatterättsnämnden
SvFF	Svenska Fotbollsförbundet
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Tiden då idrottslig verksamhet enbart betraktades som hobby passerades 1985 i och med Regeringsrättens (RegR) avgörande i den s.k. Benny Westblom-domen¹. Man slog då fast att idrottsföreningar kan vara att anse som arbetsgivare och idrottsutövare följaktligen anställda. Även om de flesta som sysslar med någon form av idrott i dagens Sverige gör det på helt ideell basis, vissa kanske får någon form av symbolisk ersättning medan andra istället betalar för att få idrotta, har det vuxit fram en yrkeskategori i idrottsutövaren. Den som lyckas inom sin idrottsgren kan tjäna stora pengar och bli idol, precis som popstjärnor eller skådespelare. Att idrotten har tagit steget in på den kommersiella arenan kan leda till intressekonflikter, framförallt när det gäller den ideella föreningen som jag dock bara behandlar mycket översiktligt nedan. När det gäller idrottsmän och -kvinnor på elitnivå som har förmånen att kunna livnära sig på sin idrott uppstår så småningom problemet att man helt enkelt blir för gammal. Inom många idrotter blir man veteran vid 35 års ålder men man kan vara passé redan innan det. Exempelvis gör de påfrestningar som träning på elitnivå innebär för kroppen att det lätt uppstår skador varpå karriären kan vara slut. Elitidrottare kan inte på samma sätt som en revisor eller en skådespelare arbeta fram till pension, även om det för vissa finns möjligheter för fortsatt arbete inom föreningen som till exempel tränare eller sportchef samt att kändisskapet öppnar en del dörrar för en karriär på annat område.

1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att göra en framställning av de skatteregler som gäller för idrottsutövare samt de konsekvenser som regelverket får. Detta är intressant dels eftersom elitidrottarens situation ser något annorlunda ut jämfört med andra löntagares, dels eftersom idrottslig verksamhet utövas på vitt skilda nivåer. För att få en så fullständig bild som möjligt av de skatteregler som uppkommer för idrottsutövare i Sverige behandlar jag även situationen för den begränsat skattskyldige idrottsmannen. Dagens internationalisering syns även på idrottens arenor då allt fler idrottsutövare rör sig över gränserna.

¹ RÅ 85 1:39

1.3 Disposition och avgränsningar

Inledningsvis ges en kort beskrivning av idrottsrörelsen i Sverige och den ideella föreningen. Jag gräver inte djupare i vilka konsekvenser vissa upplägg kan få för idrottsföreningarna. Därefter följer en genomgång av de skatteregler som träffar den obegränsat skattskyldige idrottsutövaren samt redogörelse för termerna idrottslig verksamhet och idrottsutövare. Framförallt rör det sig här om inkomstslaget tjänst men jag kommer även att kort beröra inkomstslaget näringsverksamhet eftersom det blir aktuellt i vissa fall. Nästa avsnitt behandlar de skattefrågor som uppkommer för begränsat skattskyldiga idrottsmän. Tyngdpunkten ligger på artistskatten i A-SINK men även SINK och dubbelbeskattningsavtalsrätten kommer att behandlas i de delar där jag ansett det vara relevant för att få en så fullständig bild som möjligt.

För enkelhetens skull använder jag genomgående termen förening för idrottsutövarens arbetsgivare eftersom idrottslig verksamhet i Sverige i de flesta fall bedrivs genom denna associationsform.

1.4 Metod

Metoden för uppsatsen är juridisk, för att komma fram till vad som är gällande rätt har jag studerat lagtext, rättsfall, förarbeten och doktrin. I många frågor är dock rättsläget oklart och det finns få avgöranden som gått så långt som till Regeringsrätten, framförallt när det gäller frågor med internationell anknytning. Jag har använt mig en del av material från SKV i form av allmänna råd och skrivelser. Dessa källor är framförallt viktiga för förutsebarheten i verkets rättstillämpning och för att den ska vara enhetlig oavsett var i landet man befinner sig. De är inte bindande för vare sig SKV, domstolar eller skattskyldiga men samtidigt väl avvägda i de flesta fall. Eftersom SKV dock är en av parterna då meningsskiljaktigheter uppstår har jag försökt att lyfta fram motstående åsikter för att få en nyanserad bild.

2. Bakgrund

2.1 Idrottsrörelsen²

Idrottsrörelsen i Sverige är hierarkiskt uppbyggd med Sveriges Riksidrottsförbund (RF) i topp. Därunder finns 21 Distriktsförbund (DF) som ger stöd och service till Specialidrottsdistriktsförbunden (SDF) som i sin tur har hand om det mesta som rör den lokala tävlingsverksamheten. Därutöver har de flesta idrotter dessutom Specialidrottsförbund (SF) på riksnivå som är medlemmar i RF, till exempel Svenska Fotbollsförbundet (SvFF). Det är dessa förbund som anordnar tävlingsverksamheten på riksnivå (SM) och genom att ansöka om medlemskap i ett SF blir föreningen följaktligen medlem i RF. En idrottsförening måste inte vara ansluten till RF men det underlättar. Exempelvis kräver vissa kommuner det för att lämna bidrag och tävlingsverksamhet på riksnivå arrangeras som sagt av respektive SF. RF är framförallt en stödorganisation till de olika SF och har som uppgift att företräda idrottsrörelsen i dess kontakter med olika myndigheter.

För att bli medlem i RF ställs vissa krav på föreningarna. Det finns till exempel förpliktelse att följa RF:s och respektive SF:s stadgar och tävlingsbestämmelser samt beslut fattade av överordnat idrottsorgan. Detta innebär att det inom idrottsrörelsen finns en mängd interna regler som de olika medlemsföreningarna måste följa. När man ansöker om medlemskap ska det göras på ett av RF anvisat sätt med föreningens stadgar, som ska vara upprättade på grundval av RF:s, bifogade.

2.2 Ideella föreningar

Den idrottsliga verksamheten bedrivs på det stora hela i allmännyttiga, ideella föreningar, en associationsform som saknar civilrättslig lag och istället har utvecklats genom sedvänja och domstolsavgöranden. Det finns inget krav på registrering för bildande utan den ideella föreningen blir en juridisk person genom att ett antal medlemmar går ihop och antar stadgar där man bestämmer namn, hemort, ändamål och hur beslut ska fattas, samt tillsätter en styrelse.³ Eftersom det inte finns någon lag som reglerar den ideella föreningen blir

² Eriksson J, Svensson U, s. 14-18

³ Malmsten K s. 21

stadgarnas innehåll mycket viktiga och de utgör den grund föreningen står på. De bör därför inte vara alltför kortfattade och RF har upprättat vad man kallar för Normalstadgar för att underlätta för den som vill bilda en idrottsförening.

Ett kännetecken för föreningsformen ställd mot bolagsformen är kravet på öppenhet, d.v.s. möjligheten för medlemmar att fritt inträda och utträda. Idrottsföreningen kan dock vägra personer inträde på dels objektiva, dels subjektiva grunder. En objektiv grund kan vara att sökanden inte uppnått en viss ålder eller att det krävs handikapp. Exempel på en subjektiv grund är att en person antas motverka föreningens ändamål. Skälen måste vara väl underbyggda.⁴

Den ideella föreningen är ett skattesubjekt och i 7:7-13 Inkomstskattelagen (IL) finns speciella, förmånliga skatteregler förutsatt att föreningen uppfyller vissa däri angivna krav. För det första måste det s.k. ändamålskravet i 7:8 IL vara uppfyllt. Föreningen ska vara allmännyttig och ha ett huvudsakligt syfte att uppfylla, exempelvis idrottsligt, politiskt eller religiöst. Detta ändamål får inte vara begränsat till vissa familjers, föreningens medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. I 7:9 IL följer ett krav på att den verksamhet som bedrivs uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose sådana ändamål som avses i 8 §, verksamhetskravet. I 7:10-12 IL behandlas det s.k. fullföljdskravet vilket innebär att föreningen, sett över en period av flera år, ska bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar. Föreningen ska använda minst 80 % av inkomsterna till ändamålet⁵. Det finns dock en möjlighet för Skatteverket (SKV) att medge undantag för en förening som avser att förvärva en fastighet eller anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Slutligen ställs i 7:13 IL ett krav på öppenhet som överensstämmer med vad jag beskrivit i föregående stycke.

Är alla de nu nämnda kraven uppfyllda blir föreningen begränsat skattskyldig. Enligt 7:7 st. 1 IL blir den bara skattskyldig för inkomst av sådan verksamhet som avses i 13:1 IL. I bestämmelsens 2 st. p.1 medges dock undantag från skattskyldighet för kapitalvinster och kapitalförluster. Inte heller inkomst från självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet behöver tas upp om den till huvudsaklig del kommer från verksamhet som är ett direkt led i uppfyllandet av ändamålet med föreningen eller har

⁴ A.a. s. 25

⁵ Prop.1999/2000:2 s. 82

naturlig anknytning till sådana ändamål, p.2. Exempel på detta kan vara inkomster från entréavgifter till idrottsevenemang, souvenirförsäljning eller kioskverksamhet i klubbstugan som service åt medlemmarna. Ett andra undantag enligt p.2 är inkomster från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Exempel på detta är anordnande av bingo, danser eller reklamutrymme på klubbdräkten. Även inkomst från innehav av fastighet som används i föreningens verksamhet är skattebefriad, p.3.

2.3 Idrotts-AB

Sedan 1999 finns det numera en möjlighet för idrottsföreningar att upplåta sin rätt att delta i SF: s tävlingsverksamhet till s.k. Idrotts-AB. Med tanke på idrottens kommersiella utveckling ansågs det nödvändigt att man skulle kunna bedriva idrottslig verksamhet även på elitnivå utan att riskera ifrågasättande av den ideella delen av verksamheten som till exempel ungdomsverksamhet. Det är upp till respektive SF att reglera detta i sina stadgar. Enligt SvFF ska upplåtande förening ha röstmajoritet på bolagsstämman och den huvudsakliga delen (75% enligt Riksidrottsstyrelsen, RS) av bolagets verksamhet ska vara av sådan art att den naturligt får anses höra till idrottsverksamheten. Exempel på detta är drift av idrottsanläggningar och reklam- och sponsringsverksamhet. ⁶

3. Inkomstbeskattning för idrottsutövare

3.1 Skattskyldighet

Obegränsat skattskyldig är den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas här och den som tidigare varit bosatt i Sverige och fortfarande har väsentlig anknytning hit, 3:3 IL. Rekvisitetet bosatt är inte definierat i lagen men innebär i princip att man är folkbokförd i Sverige.⁷ Enligt 7 § st. 1 Folkbokföringslagen (1991:481) ska en person anses bosatt på den fastighet där han regelmässigt tillbringar eller, när byte av bostad har skett, kan antas komma att regelmässigt tillbringa sin dygnsvila. Vidare sägs i st.2 att den som kan anses vara bosatt på fler än en fastighet ska anses vara bosatt på den fastighet där han sammanlever med sin familj eller med hänsyn till övriga omständigheter får anses ha sitt egentliga hemvist.

⁶ Malmsten K, s. 84-88

⁷ Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 50

Stadigvarande vistelse har enligt praxis kommit att innebära minst sex månaders vistelse där tillfälliga avbrott i den sammanhängande vistelsen är utan betydelse. Enligt RÅ 1997 ref. 25 är tre övernattningar per vecka tillräckligt och att dygnsvila krävs slogs fast i RÅ 1981 Aa 4. Den sista punkten, väsentlig anknytning, syftar till att det inte ska räcka för i Sverige bosatta personer att flytta utomlands för att undgå skattskyldighet. I 3:7 st. 1 IL listas olika anknytningspunkter som SKV tittar på, bl.a. om personen ifråga har svenskt medborgarskap, åretruntbostad i landet, om familjen bor kvar här och skälet till utflyttningen. De första fem åren efter utflyttningen presumeras väsentlig anknytning och det är alltså upp till den skattskyldige att motbevisa detta, 3:7 st. 2 IL. Det senare gäller dock bara personer med svenskt medborgarskap eller den som under minst tio år varit bosatt eller stadigvarande vistats här. Innebörden av obegränsad skattskyldighet är att en persons globala inkomst beskattas i Sverige, 3:8 IL. Det finns dock två undantag från skattskyldighet för obegränsat skattskyldiga personer i 3:9 IL. Det ena kallas för sexmånadersregeln och innebär att den som p.g.a. anställning vistas utomlands i minst sex månader inte behöver ta upp ersättning från denna förutsatt att den beskattas i verksamhetslandet. Det andra kallas för ettårsregeln och gäller för den som tar anställning utomlands minst ett år i ett och samma land. Kravet på att ersättningen beskattas i detta andra land saknas under förutsättning att eventuell skattefrihet beror på lagstiftning eller administrativ praxis där. För att undantagen ska vara tillämpliga krävs att personen ifråga inte uppehåller sig i Sverige mer än sex dagar för varje hel månad eller 72 dagar under ett och samma anställningsår, 3:10 IL.

Den som inte är obegränsat skattskyldig är begränsat skattskyldig, 3:17 IL. Innebörden av detta begrepp är att det föreligger skattskyldighet för vissa inkomster som har stark anknytning till Sverige. I 3:18-19 IL listas de inkomster av kapital och näringsverksamhet som ska beskattas i Sverige, till exempel om man bedriver näringsverksamhet från i landet beläget fast driftställe. När det gäller tjänsteinkomster regleras de i två lagar, Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) och Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Dessa kommer jag att behandla närmare i avsnitten 4.2-3 och då framförallt A-SINK som är tillämplig på idrottsmän.

3.2 Ersättningar till idrottsutövare

För idrottsutövare som är obegränsat skattskyldig i Sverige gäller i princip samma skatteregler som för övriga obegränsat skattskyldiga personer. Ersättningar från föreningen till dess

medlemmar och anställda är normalt skattepliktiga i inkomstslaget tjänst⁸, oavsett om de betalas ut som lön, kostnadsersättning, pension, förmån eller annan inkomst, enligt huvudregeln i 11:1 IL. Att få en högre lön utan förmåner ska vara jämförbart med en något lägre lön där en personlig levnadskostnad som till exempel bilförmån ingår. Hur man rubricerar ersättningen har alltså ingen skattemässig betydelse och i 61 kap. IL regleras värderingen av ersättningar i annat än pengar. Huvudregeln är att de ska tas upp till marknadsvärdet. Till exempel ska förmån av fri bostad värderas till vad den skattskyldige själv skulle ha fått betala för motsvarande bostad på orten, 61:2 IL. Kostförmån däremot, d.v.s. fria måltider i samband med träning eller match/tävling, ska av förenklingsskäl tas upp till beskattning enligt vissa i 61:3 IL angivna schablonbelopp. Förmånsvärdet för en hel dag är 160 kr, för en måltid (lunch eller middag) 64 kr och för frukost 32 kr. Beloppen gäller för inkomståret 2005. Om den skattskyldige lämnat ersättning för kostförmånen ska beloppet minskas med denna summa, 61:4 IL. Ett undantag från skatteplikt finns i 11:2 IL då det handlar om kostförmån vid representation och tjänsteresa. Se mer om detta i nästa avsnitt. När det gäller bilförmån regleras detta i 61:5-11 IL och värderingen varierar beroende på årsmodell, eventuell extrautrustning och huruvida det är föreningen eller idrottsutövaren som står för bensinen. Precis som för kostförmåner handlar det om schablonbelopp och de bygger på ett antagande om genomsnittlig körsträcka på 1 600 mil/år.⁹ I 61: 18-21 IL finns regler om justering av förmånsvärde. 21 § stadgar att om praktikant eller motsvarande får kostförmån, bostadsförmån eller liknande förmån och inte får någon annan ersättning eller bara obetydlig annan ersättning, ska förmånens värde justeras till skäligt belopp.

Även förmåner som åtnjuts av närstående till idrottsutövaren ska enligt praxis tas upp av den senare. Exempelvis är det inte ovanligt att sambo eller make/maka till elitidrottare får följa med på träningsläger och liknande. I RÅ 1988 ref. 30 beskattades en anställd för förmånen att hans fru fick följa med på en resa. Närståendebegreppet definieras i 2:22 IL och innefattar make, förälder, mor- och farförälder, avkomling och avkomlings make, syskon, syskons make och avkomling och slutligen dödsbo som någon av dessa personer är delägare i.¹⁰ I RÅ 1996 ref. 16 fick en kvinna köpa en bil till rabatterat pris eftersom det företag som hennes sambo var företagsledare på, tidigare leasat bilen. Detta var en förmån som kvinnan inte skulle ha fått

⁸ I vissa fall kan dock ersättningen komma att tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Se mer om detta nedan.

⁹ Lodin m.fl., del 1, s. 119

¹⁰ Som avkomling räknas även styv- och fosterbarn, 2:22 st.2, och sambor som tidigare varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn jämföras med makar, 2:20 IL.

om det inte vore för hennes sambos arbete varpå den senare också fick ta upp värdet av förmånen. Regeringsrätten (RegR) fastslog därmed att även sambo ska innefattas.

I anställningsavtal mellan idrottsförening och en idrottsutövare på elitnivå är det vanligt att man avtalar om s.k. nettolön vilket innebär att föreningen står för skatten. Idrottaren ska få ut det belopp som står i kontraktet oavsett vad skatten blir. Enligt RÅ 1987 ref. 61 är det den till nettolönen svarande bruttolönen som ska läggas till grund för beskattningen.

Exempel på ersättningar som en idrottsutövare kan tänkas få är segerpremier, fickpengar, träningsersättning, bidrag för inköp av personlig egendom som till exempel bil eller bostad och ersättning för förlorad arbetsinkomst. Ibland förekommer det engångsbelopp som föreningen eller någon i föreningen intresserad person betalar för att få en viss person att skriva kontrakt med föreningen och även detta ska tas upp till beskattning hos mottagaren.¹¹ Det är dessutom vanligt att idrottsutövare, framförallt individuella, får ersättning från flera håll förutom föreningen såsom förbund, supporterklubb och sponsor för att i gengäld till exempel bära dennes logotyp på sina kläder. Det gäller naturligtvis även lagidrottare men i dessa fall sluter sponsorn oftast ett avtal med idrottsföreningen som i sin tur betalar ut ersättningen till idrottsutövaren. I de fall avtalet ingås med idrottsutövaren uppkommer ett anställningsförhållande mellan denne och sponsorn eftersom det kan vara svårt hävda att den utbetalade ersättningen inte kräver en motprestation av mottagaren.¹² Ersättningarna är normalt pensions- och sjukpenninggrundande för idrottsutövaren och därmed också skattepliktiga.

Som ovan nämnts ska kostnadsersättningar i samband med den idrottsliga verksamheten tas upp till beskattning enligt 11:1 IL. Exempel på detta är skobidrag, ersättning för träningskläder och tvättersättning. Idrottsutövaren får dock avdrag för dem i sin deklaration varpå ersättningarna i princip blir skattefria. En förutsättning är då att ersättningen motsvarar den avdragsgilla kostnaden. Belopp som uppenbart överstiger denna betraktas som lön, d.v.s. den är ej avdragsgill. I vissa fall, de som tas upp i 12:2 st. 1 och 2 IL, behöver mottagaren dock inte redovisa dem i självdeklarationen. Detta gäller kostnadsersättningar för resa i tjänsten med allmänna transportmedel, hyrbil eller taxi, kostnadsersättningar för logi vid tjänsteresa, representationsersättningar, traktamentsersättningar och ersättningar för

¹¹ SKV M 2005:3, s.2

¹² www.rf.se ”Skatter och avgifter till följd av sponsoravtal”

tjänsteresa med egen bil eller förmånsbil, 3:4 Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). I de två sistnämnda fallen gäller att de inte får överstiga schablonbeloppen och i övriga fall att kostnadsersättningarna ska motsvara gjorda utlägg.¹³ Se mer om avdragsmöjligheter i avsnitt 3.4.

Ibland händer det att en person är verksam både idrottsligt och administrativt i en förening. Man bör då enligt SKV behandla ersättningarna var för sig.¹⁴

3.2.1. Skattefria ersättningar

I 8 kap. IL finns generella bestämmelser om skattefria ersättningar som gäller för alla inkomstslag och detta avsnitt behandlar de som är relevanta i idrottssammanhang.

Gåva. Enligt 8:2 IL är gåvor skattefria för mottagaren. Begreppet är inte definierat i IL men karaktäriseras av att någon utan krav på motprestation, frivilligt överför förmögenhet till mottagaren.¹⁵ Vad som i praktiken anses vara skattefri gåva är dock inte helt enkelt att avgöra. Gränsdragningsproblem uppstår mellan skattefri gåva och s.k. remuneratorisk gåva som är vanlig i anställningsförhållanden. Den sistnämnda innebär att givaren vill premiera mottagaren för en insats som denne gjort.¹⁶ Även gåvor från någon i intressegemenskap eller liknande beskattas som inkomst av tjänst enligt praxis. I RÅ 83 1:73 beskattades en anställd i en ekonomisk förening för en gåva från ett annat företag. Det förelåg inget koncernförhållande men ändå ett nära samarbete ekonomiskt och organisatoriskt. I RÅ 1997 ref. 1 var situationen den att en tidigare huvudägare i en koncern, efter försäljningen av denna, lämnat penninggåva till en befattningshavare i koncernen för dennes vänlighet och lojalitet mot företaget. RegR säger i domen att en förmån som en anställd fått av någon i intressegemenskap med arbetsgivaren eller som på annat sätt har ett samband med arbetsgivaren innebär att förmånen anses härröra från anställningen. Att givaren tidigare varit ägare i koncernen betraktades som ett sådant samband. Domstolen påpekar dock att om det visas att gåvan har annan grund än anställningen kan den vara skattefri. I förevarande fall hade sex olika befattningshavare inom koncernen fått pengar och beloppen varierade på ett sätt som tydde på att storleken bestämts utifrån deras olika befattningar varpå gåvorna ansågs

¹³ Eriksson J, Svensson U, s. 177-179

¹⁴ RSV 2003:3 s. 2

¹⁵ Lodin m.fl. s.71

¹⁶ A.a.

ha sin grund i anställningen. Exempel från rättspraxis där man ansett att gåvan haft annan grund än anställningen är vid närståendeförhållanden. I RÅ 1989 ref. 21 ansågs en gåva från far till son vara skattefri eftersom den bottnade i familjegemenskapen och i RÅ 1998 not 91 var skälet till skattefriheten att det fanns ett personligt samband mellan givare och mottagare som utvecklat en far-och-son-relation.

Vidare är det vanligt att idrottsprofiler får s.k. reklamgåvor. I dessa fall finns inget direkt anställningsförhållande mellan givare och mottagare men de är ändå skattepliktiga för mottagaren eftersom givaren saknar benefik avsikt samt att mottagaren ska utföra en prestation, d.v.s. använda produkten.¹⁷

En liknande typ av ersättning är sponsring. Det finns ingen definition i IL men begreppet innebär i huvudsak att ekonomiskt bidrag ges till exempelvis idrottslig verksamhet samt att syftet är kommersiellt. Givaren förväntar sig att få något i gengäld, såsom marknadsföring genom reklam, vilket leder till att gåvoavsikt i princip saknas.¹⁸ I RÅ 2000 ref. 31, som gällde ett företags avdragsrätt för sponsring av Kungliga Operan i Stockholm, kom RegR dock fram till att ett kommersiellt syfte inte behöver utesluta gåvokaraktär. Den del av ersättningen som motsvarade en motprestation från Operans sida, exempelvis reserverade, fasta platser till samtliga föreställningar, ansågs vara sponsring medan den del som ansågs stödja operans verksamhet mer allmänt var att betrakta som gåva.

Tävlingspris. Ersättningar från tävlingsarrangörer, det kan vara kontanter, presentkort eller nyttovaror, inkomstbeskattas enligt praxis eftersom det har utförts en prestation för att erhålla dem. Är priset något annat än pengar ska marknadsvärdet tas upp till beskattning enligt 61:2 IL. Det finns dock ett undantag i 8:4 IL som i vissa fall gör tävlingspriser skattefria. Då krävs först och främst att priset inte hänför sig till anställning eller uppdrag och inte består av kontanter eller liknande, till exempel presentkort. Priset kan vara av två slag. Det kan antingen vara ett minnesföremål och då spelar det ingen roll vad det är värt. Exempel på minnesföremål är pokaler, medaljer och tallrikar.¹⁹ Även kristallföremål med någon form av inskription som visar att det är ett tävlingsminne bör vara att betrakta som minnesföremål. Den andra typen av tävlingspris som bestämmelsen omfattar är nyttovaror till ett värde som

¹⁷ Andersson m.fl. s. 209

¹⁸ Lodin m.fl., s. 87

¹⁹ SKV M 2005:3, s. 1-2

inte överstiger 1 200 kr. Om en idrottsutövare i en turnering fått två nyttovaror i pris, till exempel ett för att han eller hon kom på tredje plats och ett för utmärkelsen turneringens lirare, gäller det sammanlagda värdet.²⁰

Ibland kan det uppstå gränsdragningssvårigheter mellan tävlings- och lotterivinster, något som behandlats flertalet gånger i RegR. Skillnaden mellan dem är oftast att en lotterivinst till övervägande del beror på slumpen och inte på skicklighet. I RÅ 1961 not 1280 handlade det om att lösa en ordgåta i en tidning och skicka in rätt svar. Vinnaren utsågs genom lottdragning varpå det ansågs vara en lotterivinst. Om ordgåtan däremot varit så pass svår att tidningen garanterat ett pris till varje rätt lösning borde det ses som en tävlingsvinst eftersom det då saknas slumpmoment.²¹ Vinster och gager som betalats av TV-bolag till deltagare i spelprogram som det förra arrangerat, har ansetts vara ersättningar för deltagandet och därmed att betrakta som tävlingsvinster. Exempel på detta är RÅ 1991 not 163 som gällde programmet ”24 karat” och där utgången förmodligen berodde på slumpen. I RÅ 1995 ref. 100 sågs dock vinst efter mindre minnesprestation i TV-programmet ”Stora Famnen” som lotterivinst med hänsyn till den övervägande graden av slump. Anledningen till att man inte såg priset som ersättning för deltagande i programmet var att Röda Korset stod för det och inte det arrangerande TV-bolaget. Vinst i svenskt lotteri är inte inkomstskattepliktig enligt 8:3 IL men däremot utgår lotteriskatt enligt lagen (1991:1482) om lotteriskatt. För idrottsutövaren kan jag dock inte se att gränsdragningen mot lotteri föranleder några större problem eftersom han eller hon framförallt vinner tävlingar på grund av sin personliga skicklighet och att slumpmoment saknas.

Stipendium. En annan typ av ersättning där gränsdragningssvårigheter ofta kan uppkomma är då det gäller stipendier. Begreppet avser bidrag som delas ut till mottagaren för dennes utbildning eller som stöd för verksamhet som denne bedriver eller planerar att starta, exempelvis idrottslig sådan.²² Enligt 8:5 IL är utbildningsstipendier skattefria och med utbildning avses grundutbildning, högskole- och doktorandutbildning.²³ Hit räknas också kurser av olika slag.²⁴ Stipendier som inte är avsedda för mottagarens utbildning är skattefria så länge de inte utgör ersättning för arbete som har utförts eller ska utföras för utbetalarens

²⁰ www.rf.se Idrottsjuridik, Skatter och avgifter, Kontrolluppgifter

²¹ Lodin m.fl. del 1, s.74

²² SOU 1990:47 s. 11

²³ Prop. 1990/91: 54 s. 182

²⁴ Lodin m.fl., del 1, s.75

räkning och inte utbetalas periodiskt. Det är inte ovanligt att föreningar betalar ut stipendier för att täcka kostnader för till exempel träningsläger eller utrustning. Vad man kallar ersättningen har dock ingen betydelse och en tumregel är att om idrottsutövaren har rätt att göra avdrag för ersättningen som en kostnad är den också skattepliktig.²⁵

Om utbetalaren av stipendiet är en idrottsförening och mottagaren medlem i denna kan det lätt uppfattas som en ersättning för utfört arbete och därmed jämställt med lön. I propositionen understryker man att ersättning för prestation som kommer utgivaren eller, någon till denne närstående fysisk eller juridisk person, till nytta bör ses som skattepliktig²⁶. I RÅ 1968 Fi 978 var situationen den att en författare fått ett stipendium från ett förlag som han under samma beskattningsår, och tidigare, fått annan ersättning från för sin litterära verksamhet. Stipendiet beskattades med motiveringen att det utgjorde ”belöning för tidigare utförda arbetsprestationer för ifrågavarande bokförlag”. I RÅ 1994 not 424 hade en förtroendevald sökt bidrag, kallat stipendium, från sitt fackförbund för att kunna delta i kurser. Kurserna var delvis av allmänbildande karaktär och delvis anknyttande till den förtroendevaldes arbetsuppgifter i den fackliga verksamheten. Bidraget var avsett att täcka inkomstbortfall. Skatterättsnämnden (SRN) fann att eftersom fackförbundet hade ett intresse av att den förtroendevalde deltog i kurserna var bidragen att anse som uppdragsersättning och inte skattefritt stipendium. RegR fastställde SRN: s förhandsbesked. I RÅ 2004 ref. 33 var frågan om en allsvensk fotbollsspelare skulle ta upp en del av ett stipendium från SvFF till beskattning eftersom hon regelmässigt deltagit i landslagstruppen. I 4:7 SvFF: s stadgar står att medlem i förening som är ansluten till förbundet inte utan giltig anledning kan tacka nej till landslagsuppdrag. Vid dessa tillfällen betalar SvFF ersättning för förlorad arbetsinkomst, rese- och traktamentsersättningar samt, vid vissa mästerskapstävlingar, bonusersättningar. Syftet med stipendiet var individuell utveckling för spelare med erfarenhet av internationell toppfotboll i landskampssammanhang samt ansågs ha internationell konkurrenskraft och utvecklingspotential. Hälften av medlen betalades ut av Sveriges Olympiska Kommitté (SOK), andra hälften av SvFF och utbetalningar gjordes efter individuell ansökan av spelare samt beslut av en från förbundet fristående kommitté. RegR ansåg att stipendiet var skattefritt eftersom fotbollsspelaren enbart deltog i de landskamper och träningar hon blev kallad till, inte var anställd av förbundet, inte gjorde några andra åtaganden än de generella i SvFF: s stadgar samt i övrigt inte erhöll några andra ersättningar än övriga spelare i landslagstruppen.

²⁵ Eriksson J, Svensson U, s. 181

²⁶ Prop. 1990/91: 54 s. 182

I propositionen nämns också bidrag som ska jämföras med stipendier och hit hör ”priser och belöningar som ges för att premiera redan utförda prestationer.”²⁷ Exempel på ett sådant pris är Nobelpriset, RÅ 1912 ref. 145. Vidare ansågs i RÅ 1936 ref. 55 ett bidrag ur ett förlags stipendiefond till en författare, vars böcker förlaget gav ut, skattefritt eftersom det inte enbart utgick till personer som var knutna till givaren. I RÅ 1962 ref. 24 däremot ansågs inte ett stipendium från ett förlag till en av dess författare skattefritt. Motiveringen var att ersättning i princip bara utgick till författare som gavs ut hos givaren samt att den främst inte utgick för utförda prestationer.

Avgörandet i RÅ 2004 ref. 33 kan tyckas innebära ett avsteg från tidigare praxis. Fotbollsspelaren ansågs inte vara anställd av förbundet men hon var samtidigt skyldig att delta i de träningar och landskamper hon blev kallad till. I och med att hon tilldelades stipendiet var hon dessutom tvungen att följa ett individuellt träningsprogram och delta i olika tester. Denna träning kommer med största sannolikhet förbundet till godo varpå ersättningen bör vara skattepliktig enligt ovan nämnda förarbetsuttalande men RegR avgörande pekar alltså på att det krävs något mer. SRN ansåg att stipendiet var skattepliktigt och menade att mottagare av stipendiet ställde sig till SvFF:s förfogande och sannolikt också kunde komma att tas ut till landslagsuppdrag. Med hänsyn till detta ansågs fotbollsspelaren utföra en bestämd prestation för förbundet. Två av regeringsråden gick också på den linjen och ansåg att nämndens förhandsbesked borde ha fastställts.

Även i SRN var två av ledamöterna skiljaktiga vilket visar att frågan inte har ett solklart svar. De menade att stödet till fotbollsspelaren i fråga var en del av främjandet av SvFF:s allmännyttiga ändamål och att mottagaren inte hade ett konkret uppdrag att i framtiden utföra en bestämd prestation för förbundet. Att stå till förbundets förfogande för att eventuellt representera Sverige kan närmast ses som ett förtroendeuppdrag. Även om utgivandet av stipendiet kan ligga i förbundets intresse ansåg man inte att det utgjorde ersättning för arbete och skulle följaktligen vara skattefritt.

²⁷ A.a. s. 180

3.2.2 Pension

Pension är en form av uppskjuten inkomst och när den betalas ut blir den skattepliktig för mottagaren enligt huvudregeln i 11:1 IL. Definitionen av begreppet finns i 10:5 IL och avser, förutom vissa ersättningar som följer av vårt socialförsäkringssystem, även bl.a. pensionsförsäkringar. Den senare kategorin kan tecknas av arbetsgivaren (tjänstepensionsförsäkring) eller privat. Pensionsförsäkringen kan betalas ut som ålderspension, varpå den försäkrade måste ha fyllt 55 år, som sjukpension eller efterlevandepension och måste uppfylla vissa villkor i 58:4-16 IL. För pensionsförsäkringspremier medges avdrag enligt 59 respektive 28 kap. beroende på om arbetstagaren eller arbetsgivaren står för den. En livförsäkring som inte är en pensionsförsäkring är en kapitalförsäkring, 58:2 st. 2 IL. Ersättningar p.g.a. dessa är skattefria enligt 8:14 IL och innebär följaktligen ingen avdragsrätt, vilket dock inte har någon betydelse för en begränsat skattskyldig ideell förening. Om föreningen tecknat en kapitalförsäkring för att säkra idrottsutövarens pension blir utbetalningen dock skattepliktig hos den senare.

Förutom de pensionsformer som regleras i IL finns s.k. direktopension som inte är klart lagreglerad. Skillnaden jämfört med ovan nämnda former är att arbetsgivaren inte gör några avsättningar under anställningsförhållandet utan att pensionen betalas ut direkt.²⁸ Denna form är mycket vanlig i idrottssammanhang men även inom näringslivet där direktopensionslöften i flermiljonersklassen till företagsledare diskuteras med jämna mellanrum i medierna.

Den allmännyttiga, ideella föreningen är, som jag ovan beskrivit, i princip befriad från inkomstskatt om den uppfyller de krav som ställs i 7 kap. IL. Detta innebär också att lagens kvalitativa och kvantitativa regler inte gäller, något som slogs fast i ett icke överklagat förhandsbesked från 1985.²⁹ Rättsnämnden kom då fram till att avsättningar till pensionsstiftelse enligt Tryggandelagen inte ska beskattas hos mottagaren förrän de lyfts. I ansökan fanns stiftelsens stadgar med och hur pensionen skulle betalas ut. Bl.a. fick idrottsutövaren inte lyfta något från stiftelsen under sin idrottskarriär och när ersättning väl började betalas ut, skulle så ske under minst fem år med lika stora, alternativt stigande, belopp varje år.

²⁸ Lodin m.fl., s.309

²⁹ RSV: FB/Dt 1985:22

I RÅ 2001 not 166 avsåg en ishockeyförening att utfästa pension för sina spelare som skulle börja utbetalas efter avslutad elitidrottskarriär under minst fem år. Pensionen skulle säkerställas genom att man till spelarna pantsatte en kapitalförsäkring ägd av föreningen alternativt genom avsättning till en pensionsstiftelse. Frågorna gällde bl.a. beskattningstidpunkten och huruvida det spelar någon roll om pensionsavsättningen var ett fast belopp eller gjordes beroende av spelarnas rörliga ersättning. Förutom en fast månadslön betalades nämligen därutöver en rörlig ersättning beroende av prestation, något som är mycket vanligt i idrottssammanhang. Skatterättsnämnden kom fram till att beskattningstidpunkten, precis som i ovan nämnt förhandsbesked, är då pensionsutfästelsen blir tillgänglig för lyftning. Den påverkas inte av om föreningen gör avsättningarna med fast eller rörligt belopp, oavsett hur stora de är i absoluta tal eller i procent av spelarens inkomst. Nämnden påpekar dock att det man tagit ställning till gäller avsättningar till och utbetalningar av pension. Den tar dock inte ställning till hur stora pensionsavsättningar som kan göras och inte heller till de framtida utbetalningarnas skattemässiga karaktär. RegR fastställde förhandsbeskedet i de delar det överklagats.

För inkomstslaget tjänst gäller kontantprincipen vilket innebär att beskattning ska ske då mottagaren kan disponera över en inkomst. Att detta gäller även för pensioner som en idrottsförening tryggt för sina anställda idrottsutövare slog RegR alltså fast i RÅ 2001 not 166. Att varken SRN eller RegR ger svar på är hur stora avsättningar som kan göras med hänsyn till hur de ska bedömas skattemässigt leder dock till viss osäkerhet. Risken finns alltså att avsättningarna inte anses utgöra pension utan uppskjuten lön. RSV menade att det bör finnas ett rimligt förhållande mellan lön och pension samt att om en oskäligt stor del betecknas som pension det istället bör vara fråga om uppskjuten lön. Som ledning i en eventuell bedömning bör man använda sig av de kvantitativa och kvalitativa reglerna i IL. Den omedelbara konsekvensen av en sådan bedömning drabbar dock inte idrottsutövaren eftersom han eller hon, oavsett hur den rubriceras, betalar skatt på ersättningen enligt 11:1 IL. Skillnad blir det dock för utbetalande förening som får betala arbetsgivaravgifter på ersättningen istället för särskild löneskatt. Möjligen kan även idrottsutövaren drabbas i förlängningen eftersom osäkerheten kan göra att föreningen inte vill gå med på hur stora avsättningar som helst. Det påpekas i en artikel i Idrottsjuridisk skriftserie att oavsett om man använder sig av pensionsstiftelse eller kapitalförsäkring bör vissa krav som karaktäriserar pension vara uppfyllda. Det ska först och främst föreligga ett pensionslöfte av något slag. Vidare bör utbetalningen inte påbörjas förrän efter avslutad aktiv idrottskarriär, den bör utgå

under minst fem år och utbetalningarna får inte vara större i början än vid slutet av utbetalningsperioden.³⁰

Förutom att pensionsreglerna kan utnyttjas på ett förmånligt sätt för att säkerställa idrottsutövarens framtid, kan de också användas för att periodisera dennes inkomster. Just möjligheten att kunna sprida ut sina inkomster över en längre tid är viktig för elitidrottare som tjänar mycket pengar under en kort period i livet. Den progressiva skatteskalen kan annars tyckas leda till en orättvis skattebehandling om man jämför med ”vanliga löntagare” som tjänar samma summa pengar fast under en längre tid. En nackdel med pension som periodiseringsverktyg är dock att när utbetalningarna väl påbörjats kan man inte avbryta dem under en period.³¹

För den som bedriver konstnärlig eller litterär verksamhet är inkomstsituationen likartad i den bemärkelsen att den är ojämn sett ur ett längre perspektiv. Exempelvis kan det ta flera år för en författare att skriva färdigt en bok och när inkomsterna väl kommer kan det leda till omotiverat hög skatt. På grund av att verksamheten är speciell har man valt att införa s.k. upphovsmannakonto för enskilda näringsidkare som är att betrakta som upphovsmän enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, 32:1 IL. Innebörden är att upphovsmannen kan sprida ut sina inkomster. Insättningen får stå kvar på kontot i maximalt sex år och beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet det år uttag görs, 32:8-9 IL. Liknande upplägg finns för egenföretagare med skogsinkomster enligt 21:21-40 IL. Det är mot bakgrund av dessa regler som röster höjts för införelse av ett idrottsmannakonto som dock i så fall kommer att gälla för tjänsteinkomster. När det gäller inkomst av näringsverksamhet finns redan möjlighet att sprida ut sina inkomster genom exempelvis periodiseringsfond.³²

3.3 Undantag från förmånsbeskattning

I 11 kap. IL finns förutom huvudregeln i 1§ en rad undantag från förmånsbeskattning. Vid tjänsteresa, till exempel en bortamatch, behöver idrottsutövare inte ta upp värdet av kost på allmänna transportmedel eller frukost vid övernattning på hotell om detta ingår i priset, 11:2 st. 1 IL. Inte heller försäkring i form av reseskydd under tjänsteresa behöver tas upp enligt andra

³⁰ Löfgren J., Idrottsjuridisk skriftserie nr. 7 2002, s.206-207

³¹ A.a. s. 211

³² Dir. 2004:92, s.12

stycket. Bestämmelsen stadgar även skattefrihet för kostförmån vid representation. Det gäller då att skilja på intern och extern sådan. Med extern representation avses till exempel förhandlingar och möten med sponsorer, bidragsgivare eller spelaragenter. Intern representation kan innebära föreningsfester, informationsmöten eller konferens där verksamheten planeras. När det rör sig om den senare gäller bara skattefriheten för sammankomster som är tillfälliga och kortvariga. De får inte hållas med så korta mellanrum som varannan vecka och måltiderna måste hållas gemensamt för alla deltagare.³³

Idrottsredskap. Förmånen av fria idrottsredskap som idrottsutövare får av föreningen eller en sponsor, bör vara skattefri om syftet är att de ska användas i den idrottsliga verksamheten.³⁴

11:8 IL undantar förmån av varor och tjänster som en anställd får av arbetsgivaren om förmånen är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter, den är av begränsat värde för den anställda och inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Rekvisitet av väsentlig betydelse innebär inte att utrustningen ska vara nödvändig men betydelsen måste ändå vara påtaglig. Om arbetsgivaren betalar kostnadsersättning för gjorda utlägg är bestämmelsen inte tillämplig.³⁵ SKV menar vidare att äganderätten till varan eller tjänsten inte får övergå till den anställda.³⁶ När det ska avgöras om förmånen har ett begränsat värde måste en helhetsbedömning göras och det finns alltså ingen fastställd beloppsgräns. Viktiga omständigheter är det faktiska värdet och om den anställda sparar in på sina personliga levnadskostnader. Vidare ställs krav på att förmånen måste vara en närmast ofrånkomlig biförmån. Om det privata nyttjandet lätt kan särskiljas ska värdet av detta beskattas. Exempel på detta är om arbetsgivaren står för ett telefonabbonemang då det genom specificerad telefonräkning går att särskilja privatsamtalen från de som görs i jobbet. Bestämmelsen gäller alla typer av varor och tjänster som helt eller delvis har karaktär av arbetsredskap och det får göras en särskild bedömning i varje enskilt fall.³⁷

Arbetskläder. I 11:9 IL finns en specialreglering för uniformer och andra arbetskläder. Anledningen till att de inte hamnar under 11:8 IL utan regleras särskilt är att kläder och

³³ Eriksson J, Svensson U, s. 171

³⁴ RSV 2003:3 s. 1

³⁵ Prop. 1994/95:182 s. 40, 44

³⁶ RSV M 2003:16

³⁷ Prop. 1994/95:182 s. 44

uniformer inte alltid är av begränsat värde men ändå bör undantas från beskattning.³⁸ De krav som ställs är att plaggen är avpassade för tjänsten och inte lämpligen kan användas privat. Enligt förarbetena kan detta bero på klädernas snitt och färgsättning eller på att de är utmärkande för viss yrkesutövning, till exempel sjukhusvård. Bestämmelsen avser även kläder som kraftigt slits och smutsas ned p.g.a. arbetet eller av annan anledning förbrukas osedvanligt snabbt.³⁹ Kläder som lämpar sig för privat bruk omfattas endast av bestämmelsen om arbetsgivarens logotyp eller liknande finns tydligt och varaktigt placerad på plagget varpå fria tränings- och matchkläder med föreningens symbol inte är skattepliktiga.⁴⁰ Med uniform avses klädesplagg som syftar till att utmärka en viss befattning eller befogenhet och som därför har en klart avvikande utformning jämfört med vanliga kläder.⁴¹ Hit bör normalt räknas enhetlig klädsel i samband med större tävlingar såsom OS och VM.⁴²

Julgåvor m.m. Vissa typer av gåvor som en arbetsgivare ger en anställd undantas från beskattning i 11:14 IL så länge de inte består av pengar, nämligen julgåvor på max 400 kr, jubileumsgåvor på max 1 200 kr och minnesgåvor på max 10 000 kr då en anställd fyller 50 år eller slutar sin anställning.⁴³ Gåvorna grundar sig i anställningsförhållandet och är av personalvårdskaraktär, det rör sig alltså inte om gåva i civilrättslig mening som är undantagen från beskattning enligt 8:2 IL.⁴⁴ Personalvårdsförmåner är skattefria enligt 11:11-12 IL. Det som avses är förmåner av mindre värde som är till för att skapa trivsel på arbetsplatsen och inte som direkt ersättning för arbete. De måste alltså rikta sig till alla anställda och kan bestå av fika eller möjlighet till enklare motion och friskvård.

Arbetsresor. När det gäller arbetsresor, d.v.s. resor mellan hemmet och arbetsplatsen, finns en relativt ny bestämmelse i 11:26a IL som innebär att idrottsutövare, eller annan som utför föreningsuppdrag, under vissa förutsättningar inte behöver ta upp förmån av reseersättning till beskattning. Det första kravet är att mottagaren av ersättningen inte har erhållit någon skattepliktig ersättning från den som lämnar förmånen. Resan får vidare inte ha föranletts av inkomstgivande arbete i en verksamhet som bedrivs av någon som är närstående eller i intressegemenskap med utbetalaren eftersom först nämnda krav då lätt kan kringgå. Ett sista

³⁸ A.a. s.44

³⁹ Prop. 1987/88:52 s. 58-59

⁴⁰ RSV 2003:28

⁴¹ A.a.

⁴² RSV 2003:3, s.1

⁴³ A.a. s. 173 Beloppen gäller år 2005 och är inklusive moms.

⁴⁴ Lodin m.fl., s. 118

krav är att reseersättningen ej får överstiga 17 kr/mil. En fördel med denna regel jämfört med de fall då idrottsutövaren själv står för kostnaden och sedan gör avdrag för densamma i deklarationen är att hänsyn inte behöver tas till kraven på tidsvinst o.s.v. och att avdragsbegränsningen till de första 7 000 kr inte gäller,^{12:27 IL}. Se mer om detta i avsnittet om avdragsmöjligheter. Om en idrottsutövare får nu nämnd ersättning får de utgifter som den är avsedd att täcka följaktligen inte dras av enligt 12:3 st 1 IL.

Periodiskt understöd. Periodiskt utgående stipendier som inte är avsedda för mottagarens utbildning är som sagt inte skattefria (se ovan avsnitt 3.2.1). I 11:47 st. 2 IL finns dock en närliggande bestämmelse som stadgar att periodiskt understöd som betalas ut från en stiftelse som är undantagen från skattskyldighet eller en begränsat skattskyldig ideell förening, inte behöver tas upp av mottagaren. Detta gäller dock bara om utbetalningen görs för att fullfölja något av de kvalificerade ändamål som anges i 7:4 IL, nämligen att huvudsakligen främja vård och uppfostran av barn, vetenskaplig forskning, hjälpverksamhet för behövande, nordiskt samarbete, stärka Sveriges försvar eller lämna bidrag för undervisning eller utbildning. Det idrottsliga ändamålet finns inte med i denna uppräkningslista men om understöd lämnas till idrottslig ungdomsverksamhet anser vissa att det borde gå under det kvalificerade ändamålet att främja vård och uppfostran av barn varpå mottagaren inte behöver ta upp det⁴⁵. SKV har dock inte detta synsätt.

Sjukvård m.m. Andra förmåner som en idrottsutövare kan erhålla skattefritt är privat hälso- och sjukvård i Sverige, hälso- och sjukvård utomlands och läkemedel vid vård utomlands, vaccinationer för tjänsten och rehabilitering och skadeförebyggande behandling hos exempelvis naprapat eller sjukgymnast, 11:18 IL. I 11:19-20 IL görs undantag för gruppliv- och gruppsjukförsäkringar som arbetsgivaren står för och i 11:27 IL stadgas att flyttningssersättningar för person som byter verksamhetsort inte behöver tas upp.

3.4 Idrottsutövares avdragsmöjligheter

I 9 kap. IL finns vissa utgifter som inte är avdragsgilla oavsett inkomstslag. Viktig i detta sammanhang är 9:2 IL som stadgar att den skattskyldiges levnadskostnader inte får dras av. Gränsdragningssvårigheter uppstår dock då en utgift kan ses som nödvändig för intäkternas

⁴⁵ Se exempelvis Cecilia Gunne i SvSkT 2005:2 och Anna Olrog i SvSkT 2003

förvärvande men samtidigt som en personlig levnadskostnad. Till exempel kan en uniform vara nödvändig för utövandet av en viss tjänst men inköpet av uniformen innebär egentligen ingen merkostnad eftersom personen ifråga ändå bär kläder. Detta innebär att avdrag enbart medges i de fall då utgiften uteslutande beror på tjänsten och är en merkostnad.⁴⁶ I 9:2 st. 2 föreskrivs vidare att utgifter för gåvor, premier för egna personliga försäkringar⁴⁷ och vissa medlemsavgifter ska ses som personliga levnadskostnader. Alltså får en idrottsutövare inte dra av eventuell medlemsavgift som betalats till föreningen.

I 12:1 IL finns huvudregeln för inkomstslaget tjänst som säger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. SKV skriver dock i sina allmänna råd om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet⁴⁸ att avdrag normalt ej medges med högre belopp än att det täcks av intäkterna från den idrottsliga verksamheten under året.

Idrottsredskap. Avdrag för idrottsredskap och annan specialutrustning ska i princip dras av med ett belopp som motsvarar gjorda utlägg. Problem uppkommer dock för utrustning som även kan användas privat och därmed får karaktär av personlig levnadskostnad. I dessa fall säger SKV att en skälig del av anskaffningskostnaden ska dras av och man tar då hänsyn till, förutom utrustningens karaktär, omfattningen av den idrottsliga verksamheten. Enligt 12:2 st. 3 IL får utgifterna dock enbart dras av till den del de överstiger 1 000 kr. När det gäller dyr utrustning som kan användas i flera år medges inte avdrag med hela anskaffningsutgiften ett och samma år. Istället tillämpas årliga förslitningsavdrag i enlighet med RÅ 1991 ref. 55.⁴⁹ Enligt SKV bör direktavdrag medges för hela anskaffningskostnaden så länge den inte överstiger 5 000 kr men har redskapet en livslängd på mindre än tre år kan direktavdrag ändå vara aktuellt. I övriga fall bör man tillämpa förslitningsavdrag.⁵⁰

Domarkläder och kursavgift. KR i Stockholm hade att avgöra huruvida en fotbollsdomare skulle få avdrag för domarkläder, träningsavgifter och en domarkurs. Hon menade att de speciellt utformade domarkläderna, i likhet med musikers och skådespelares kläder, borde ses som arbetsredskap och därmed vara avdragsgilla. Att träningsavgifterna skulle leda till avdrag

⁴⁶ Lodin m.fl., s. 85

⁴⁷ Undantag från detta finns dock för pensionsförsäkringar och regleras i 58 och 59 kap. IL.

⁴⁸ RSV 2003:3, s.1

⁴⁹ Rättsfallet gällde datorutrustning som var nödvändig för att en högskolelektor skulle kunna fullgöra sin forskning i det engelska språket.

⁵⁰ SKV:s handledning 2005, s. 347

motiverades med att en domare måste ha bra kondition. KR menade dock att domarkläder och fotbollsskor är en personlig levnadskostnad varpå avdrag ej kan medges. För att man ska få avdrag för kläder krävs att det är skyddskläder/skyddsutrustning. Varken domarkläderna eller träningsavgifterna kunde heller ses som sådana kostnader för idrottsredskap att avdrag skulle medges enligt RSV:s rekommendationer. När det gällde utgiften för domarkursen blev utgången dock en annan. KR konstaterar först att utbildningskostnader för att kvalificera till högre tjänst inte är avdragsgilla. I detta fall gällde det dock obligatoriska fortbildningskurser för att få döma på viss nivå varpå man medgav avdrag.⁵¹

När det gäller domarkläderna har jag svårt att se dem som personlig levnadskostnad eftersom de har utmärkande drag för att domaren ska synas på planen och i vissa fall ställs även krav på att ett förbunds logotyp finns med. Det handlar snarare om en merkostnad som uteslutande motiveras av domaryrket. Vidare händer i vissa fall att ett SF står för kostnaden varpå domarkläderna blir skattefria för mottagaren då det knappast handlar om kläder som med fördel även kan användas privat. Samtidigt medges enbart avdrag för skyddskläder i 12:32 IL. Detta leder till en bristande neutralitet i lagstiftningen. Ett förhållande som påpekas i förarbetena till 11:8 IL som stadgar skattefrihet för arbetsredskap. Motiveringen lyder att det faktum att arbetsgivaren betalar för utrustningen indikerar att den är av väsentlig betydelse för tjänsteutövningen.⁵² Jag anser dock inte att detta argument är speciellt övertygande på idrottens område eftersom den största delen utgör ideell snarare än kommersiell verksamhet. För att få döma matcher i exempelvis innebandy eller fotboll krävs, precis som vissa fortbildningskurser, att man har speciella domarkläder oavsett vilken nivå man dömer på. Enligt min mening borde avdrag ha medgivits för kläderna i likhet med kursavgifterna.

Agentarvode. Ersättning som idrottsutövare betalar till sin agent är inte avdragsgillt enligt en dom i KR i Göteborg. Agenten har till uppgift att genom förmedling mellan idrottsutövaren och potentiella arbetsgivare hitta arbete åt sin uppdragsgivare. Något som inte betraktas som kostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. RegR beviljade ej prövningstillstånd i frågan.⁵³

⁵¹ Mål nr. 5848-03

⁵² Prop. 1994/95:182 s.40

⁵³ Mål nr. 1769-2002

Tjänsteresor. För idrottsutövaren ses normalt den ordinarie träningsplatsen/hemmaplanen som tjänsteställe.⁵⁴ Bortamatcher, tävlingar och träningsläger på annan ort blir därmed att betrakta som tjänsteresor och förutsatt att vissa villkor är uppfyllda gäller inga avdragsbegränsningar för kostnader i samband med dessa, 12:2 st1 IL. När det gäller resekostnaden får idrottsutövaren avdrag med 17 kr/mil om han eller hon använder sig av egen bil. Används förmånsbil och idrottsutövaren själv står för drivmedelskostnaden medges avdrag för dieselolja med 6 kr/mil alternativt 9 kr/mil för annat drivmedel, 12:5 IL. Om tjänsteresan går utanför den vanliga verksamhetsorten och innebär övernattning finns det dessutom möjlighet till avdrag för ökade levnadskostnader i form av logiutgift, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter, 12:6 IL. Den vanliga verksamhetsorten utgörs enligt 12:7 IL av ett område med en radie på 50 km från tjänstestället och även 50 km från bostaden. Vanligt är att arbetsgivaren utger kostnadsersättning för de ökade levnadskostnaderna i form av ett traktamente, vid sidan av lönen. Om idrottsutövaren fått traktamente medges avdrag med fastställda schablonbelopp som för inkomståret 2005 är 200 kr/hel dag och 100 kr/halv dag, 12:14 IL. Den som inte erhållit traktamente måste göra sannolikt att han eller hon haft ökade utgifter och får i så fall avdrag enligt schablonen, 12:16 IL. Den som kan visa att de sammanlagda utgifterna för tjänsteresor under ett beskattningsår överstiger schablonbeloppen får avdrag med den faktiska utgiftsökningen, oavsett om traktamente erhållits eller ej. Utgift för logi ska dras av enligt 12:13 IL och kan den skattskyldige inte visa på den faktiska utgiften medges avdrag med 100 kr/natt. Nu nämnda avdrag för ökade levnadskostnader ska enligt 12:17 IL minskas med värdet av kostförmåner som idrottsutövaren fått med undantag för de som är skattefria enligt 11:2 IL.

Arbetsresor. Resor mellan hemmet och träningsplatsen blir att betrakta som arbetsresor och enligt 12:26 IL får skäligt avdrag göras. Om man använder sig av egen bil blir avdraget 17 kr/mil men det krävs att avståndet mellan bostad och tjänsteställe är 5 km samt att användning av egen bil jämfört med allmänna transportmedel leder till en tidsvinst på två timmar, 12:27 IL. Detta gäller enligt 12:30 IL dock inte den som måste använda sig av bil för att frakta skrymmande idrottsredskap. Avdraget för arbetsresor är begränsat till den del som överstiger 7 000 kr under ett och samma beskattningsår, 12:3 st. 3 IL. (Jfr 11:26a IL)

⁵⁴ Eriksson J, Svensson U, s.174

Tjänsteställe. Avgörande för bestämmelserna om arbets- och tjänsteresor är definitionen av tjänstestället som normalt är den plats där arbetsgivaren bedriver sin verksamhet. Det vållar sällan några problem när man ser till den aktive idrottaren eller tränaren. Annorlunda blir det dock för idrottsdomarna som anställs av föreningarna. Eftersom de dömer matcher och tävlingar på uppdrag av den förening som har hemmaplan eller är arrangör och får betalt av denna anses tjänstestället vara den plats där matchen/tävlingen utspelar sig.⁵⁵ Bedömningen leder till ett varierande tjänsteställe och varje resa från hemmet till platsen i fråga blir att betrakta som arbetsresa. Detta innebär att eventuella traktamentsersättningar inte blir avdragsgilla utan betraktas som lön då det krävs att man befinner sig utanför den vanliga verksamhetsorten. Om domaren istället är anställd av till exempel ett förbund har framförts att han eller hon möjligtvis kan anses utföra huvuddelen av sitt arbete i hemmet istället.⁵⁶ Samma problematik har även uppkommit för individuella, aktiva idrottare som med viss regelbundenhet tränat på olika platser varpå Skattemyndigheten (SKM, numera Skatteverket) har ansett att de haft flera tjänsteställen. RF har länge kämpat för att bostaden, precis som för reservofficerare m.fl., ska betraktas som idrottsdomarens tjänsteställe. Under arbetet med sin skatteutredning kom man i kontakt med en domare som var villig att få rättsfrågan prövad av SRN med möjlighet att överklaga till RegR för att få en prejudicerande dom.⁵⁷ Frågan behandlas dessutom av den pågående idrottsskatteutredningen, se mer om denna i avsnitt 3.8.

Schablonavdrag. Som alternativ till ovan beskrivna avdragsmöjligheter regleras i RSV 2003:3 ett schablonavdrag som främst tar sikte på idrottsutövare vars huvudsakliga inkomstkälla inte är den idrottsliga verksamheten, med undantag för exempelvis studenter. Det gäller alltså knappast hel- eller deltidsanställda spelare och tränare på elitnivå utan denna kategori jämföras med anställda.⁵⁸ Inte heller kurs- och cirkelledare m.fl. som leder kvällskurser eller liknande i motion, gymnastik eller annan idrottsaktivitet samt erhåller ersättning per timma, kväll eller vecka omfattas. Som motivering anges att dessas arbetsgivare normalt står för huvuddelen av kostnaderna.⁵⁹ Schablonavdraget innebär att idrottsutövaren får göra ett skäligt avdrag på maximalt 3 000 kr som kan antas motsvara de faktiska kostnaderna. Detta gäller även om uppgifter inte kan lämnas angående särskilda kostnadsposter. I bruttoersättningen bör skattepliktiga förmåner från den idrottsliga

⁵⁵ www.skatteverket.se Sökord A-Ö, Idrottsutövare, Resor och reseersättningar

⁵⁶ Eriksson J, Svensson U, s.174

⁵⁷ RF:s skatteutredning s. 91-92

⁵⁸ SKV M 2005:3, s. 4-5

⁵⁹ SKV:s handledning, s.377-378

verksamheten tas upp, däremot inte traktamentsersättningar eller resekostnadsersättningar vid tjänsteresa. En förutsättning för att schablonavdrag ska tillämpas är dock att idrottsutövaren själv betalat merparten av kostnaderna. Man måste dessutom vara uppmärksam på bestämmelsen i 12:2 st 3 IL. Eftersom avdraget gäller för ”övriga utgifter” som till exempel idrottsredskap är det begränsat till de kostnader som överstiger 1 000 kr.⁶⁰ Schablonavdraget är som sagt ett alternativ till avdrag för de faktiska utgifterna men det finns inget som hindrar att man kombinerar det med avdrag för övriga utgifter som inte har med den idrottsliga verksamheten att göra.⁶¹

I detta sammanhang kan påpekas att RSV:s rekommendationer, numera SKV:s allmänna råd, enbart är vägledande och inte bindande, vare sig för SKV eller skattskyldiga. Samtidigt är det viktigt för förutsebarheten att verket har en enhetlig tillämpning och råden följs i stor utsträckning av de lokala skattekontoren.

3.5 Avgränsning mot inkomstslaget näringsverksamhet

De regler jag ovan behandlat gäller för idrottsutövare i rollen som arbetstagare men i vissa fall kan det vara tveksamt om en person ska betraktas som anställd eller som självständig näringsidkare. Rekvisiten för näringsverksamhet är enligt 13:1 IL yrkesmässighet, självständighet och att det rör sig om förvärvsverksamhet, d.v.s. det ska finnas ett vinstsyfte med i bilden. Till inkomstslaget tjänst räknas de inkomster som inte går att hänföra till näringsverksamhet eller kapital, 10:1 IL.

Självständighet. För att skattetekniskt avgöra huruvida självständighetsrekvisitet är uppfyllt görs en helhetsbedömning av i varje enskilt fall föreliggande omständigheter. Exempel på vad som brukar beaktas är antalet uppdragsgivare, om uppdragstagaren har en specialkompetens i förhållande till uppdragsgivaren och hur stor ekonomisk risk uppdragstagaren står.⁶² En arbetstagare ska personligen utföra arbetet och brukar vara förhindrad att utföra liknande arbete åt någon annan. Andra kännetecken för ett tjänsteförhållande är att det har varaktig karaktär, att arbetstagaren har ställt sig till förfogande att ta itu med arbetsuppgifter efter hand då de uppkommer, att arbetsredskap tillhandahålls av arbetsgivaren, att ersättning för utfört

⁶⁰ SKV M 2005:3, s. 4-5

⁶¹ Eriksson J, Svensson U, s. 200

⁶² Lodin m.fl. del 1, s. 110

arbete åtminstone delvis utgår i form av garanterad lön och att det betalas ut ersättning för direkta utlägg i samband med exempelvis resor.⁶³ I RÅ 2001 ref. 50 var situationen den att en svensk elitserieförening i ishockey hyrde tre utländska spelare av ett uthyrningsbolag registrerat på Isle of Man. Huvudfrågan för RegR var att avgöra om det var uthyrningsbolaget eller i själva verket elitserieföreningen som var att anse som arbetsgivare. Det har alltså ej att göra med vilket inkomstslag spelarna skulle beskattas i men är ändå av intresse för bedömningen av ett anställningsförhållande. Föreningen tog på sig att behandla spelarna som sina övriga anställda, både socialt och ekonomiskt, och om någon av dem skulle bli sjuk eller av annan anledning inte kunna fullgöra sitt uppdrag var det föreningen som stod denna risk. Vidare var det föreningen som hade rätt till arbetsresultatet och att utöva den kontroll ett arbetsgivaransvar innebär med bl.a. rätt att ge instruktioner och kräva arbetsinsatser samt skyldighet att tillhandahålla materiel och utrustning. I sin helhetsbedömning tittade RegR även på vilken funktion uthyraren hade. Det visade sig nämligen att föreningen och spelarna varit i kontakt redan innan uthyrarbolaget kom in i bilden och att föreningen i själva verket rekommenderat åtminstone två av spelarna att anlita det. Slutsatsen blev att uthyraren närmast var att betrakta som en förvaltare av spelarnas ersättningar, trots att även denna roll ifrågasattes, och att föreningen var den verkliga arbetsgivaren.

Förvärvssyfte. När det gäller rekvisitet förvärvssyfte är det syftet att gå med vinst som är det avgörande och inte huruvida verksamheten faktiskt gör det. Bedömningen är objektiv och det spelar ingen roll i vilken form man valt att bedriva verksamheten. Använder man sig till exempel av aktiebolagsformen kan det dock vara en sådan omständighet som pekar på att det finns ett förvärvssyfte.⁶⁴ Vid avsaknad av förvärvssyfte föreligger hobbyverksamhet, det är utövarens personliga intresse som bejakas. För verksamhet som typiskt sett är hobby bör förvärvssyftet vara mycket tydligt för att den ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Om det brister i rekvisitet beskattas intäkter som inkomst av tjänst och utgifter är oftast att betrakta som icke avdragsgilla personliga levnadskostnader. Avdrag medges dock för utgifter knutna till intäkternas förvärvande.⁶⁵ Enligt 12:37 IL får avdrag mot övriga tjänsteinkomster inte göras för underskott i hobbyverksamheten utan det får istället sparas i fem år och kvittas mot följande års eventuella intäkter. Innan Benny Westblom-

⁶³ Malmsten K, s. 176

⁶⁴ SKV:s skrivelse 041222

⁶⁵ Lodin m.fl. del 1, s. 111, 235

domen 1985 var allt idrottsutövande att betrakta som hobbyverksamhet oavsett syfte men idag ser det alltså annorlunda ut.

Yrkesmässighet. Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten inte är tillfällig. I detta ligger att den ska vara av viss omfattning varpå en verksamhet som bedrivs en kort period, såsom en mäsas eller stor konsert, ändå kan anses vara yrkesmässig. Annan omständighet som tyder på att rekvisitet är uppfyllt är att verksamheten vänder sig till allmänheten.⁶⁶

I vissa fall kan en idrottsutövare alltså bli beskattad i inkomstslaget näringsverksamhet. Kommersiella idrotter med stora omkostnader och dyrbar utrustning som en förutsättning för utövandet, såsom hästsport och delar av motorsporten, brukar traditionellt hamna härunder. Med hästsport menas då framförallt trav och galopp. Om hästen satts i träning hos en licensierad tränare för att tävla om prispengar brukar näringsverksamhet föreligga.⁶⁷ Om hästen amatörtränas gör man en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. När det gäller ridsport, såsom dressyr eller fälttävlan, är det vanligast att den ej bedrivs yrkesmässigt och det görs en helhetsbedömning i varje enskilt fall. Tävlingsverksamhet som bedrivs självständigt, varaktigt och av omfattning som kan jämföras med kommersiell omfattning kan bedömas som näringsverksamhet.⁶⁸

Vanligast är att näringsverksamheten bedrivs i enskild firma. Huruvida en idrottsutövare kan bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform har diskuterats mycket under senare år. Kritiska röster har framförallt grundat sig på att det inte är möjligt eftersom intäkter från tävlingsverksamhet är knutna till idrottsutövarens skicklighet⁶⁹. SKV anser dock att det är möjligt, åtminstone inom individuella sporter, så länge det är bolaget som uppträder som avtalspart i ekonomiskt hänseende och villkoren för näringsverksamhet i 13:1 IL är uppfyllda. Idrottsutövaren blir då anställd i bolaget och alla intäkter från tävlingar, sponsorer o.s.v. hamnar i inkomstslaget näringsverksamhet med möjlighet till periodisering. Verket stöder sig bl.a. på RÅ 1969 ref. 19 där RegR slog fast att det inte finns några hinder att bedriva skådespelarverksamhet i aktiebolagsform och RÅ 1983 1:40 där det uttalas att det inte finns några skattemässiga hinder att bedriva verksamhet som ”i allt väsentligt bygger på personliga

⁶⁶ A.a. s. 237

⁶⁷ I dessa fall kan det eventuellt uppstå gränsdragningsvårigheter mot inkomstslaget kapital då hästen kan ses som en kapitalplacering. En fråga som dock ej prövats efter skattereformen. A.a. s. 111

⁶⁸ SKV:s skrivelse 041222

⁶⁹ Se exempelvis Skattenytt 1999, Urban Rydin, ”Idrottsmäns möjlighet att periodisera sina inkomster”

insatser” i aktiebolagsform.⁷⁰ SRN godkände i ett förhandsbesked att en golfspelare satte sin verksamhet på bolag. RegR undanröjde dock beskedet på grund av oklara frågeställningar men uttalade samtidigt att det i princip inte finns hinder att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform.⁷¹

Sammantaget kan sägas att det förmodligen inte föreligger några hinder för individuella idrottsutövare att sätta sin idrottsliga verksamhet på bolag men när det gäller lagidrottare är situationen mer oklar. I en artikel i SvSkT 9/99⁷² framhålls att en framgångsrik individuell idrottare med världen som arbetsfält har större förutsättningar än en lagidrottare som inte på samma sätt är kommersiellt intressant eftersom reklamavtal o.s.v. oftast inte sluts med idrottaren utan laget. Det är framförallt självständighetsrekvisitet som kan bli svårt att uppfylla eftersom lagidrottaren använder föreningens utrustning, står under tränarens ledning och inte kan byta förening under säsong eller kontraktstid hur som helst.

3.6 Idrottslig verksamhet

Den allmänna uppfattningen är att idrottslig verksamhet normalt är verksamhet anordnad av en organisation ansluten till RF eller annan därmed jämförbar organisation. I RÅ 1999 ref. 25 uppkom frågan om Friluftsrådet, som inte var anslutet till RF, ändå kunde bedriva idrottslig verksamhet. Varken SKM, LR eller KR ansåg det eftersom Friluftsrådet inte kunde anses ha samma syfte eller verksamhet som en med RF jämförbar organisation. Källan till definitionen av idrottslig verksamhet var Riksskatteverkets (RSV) rekommendation RSV S 1994:25 och när målet nådde RegR menade RSV att uttrycket ”jämförbar organisation” främst syftade på utländska motsvarigheter till RF. RegR påpekar dock att rekommendationerna närmast är vägledande för myndigheterna och att de inte utesluter att Friluftsrådet faller in under definitionen. Föreningens ändamål är att främja friluftsliv genom exempelvis kanotning, orientering, klättring och skidåkning för att därigenom förbättra folkhälsa och välbefinnande. Medan RSV menade att idrott innefattar ett syfte att öka den personliga prestationsförmågan och inte ett mer allmänt välbefinnande, ansåg RegR att man inte, framförallt inte inom motionsidrotten, kan skilja på friluftsliv och idrott. Syftet är i grund och botten det samma, nämligen att förbättra hälsan genom regelbunden träning.

⁷⁰ SKV:s skrivelse 050318

⁷¹ Mål nr. 3565-03, beslut 2004-11-03

⁷² Löfgren J., SvSkT 9/99, s. 723-737

I ett annat mål var frågan om en kennelklubb kunde anses bedriva idrottslig verksamhet. KR i Jönköping kom dock fram till att det krävs mänsklig aktivitet i centrum för att betraktas som idrottslig verksamhet och RegR beviljade ej prövningstillstånd i frågan.⁷³

Jag tycker att RegR:s avgörande i RÅ 1999 ref. 25 stämmer bra överens med idrottens idé. Idrottsrörelsen består av verksamheter på vitt skilda nivåer där breddidrott och elitidrott förutsätter varandra. Det kan tyckas märkligt om den som idrottar för att hålla sig i form och för att tillfredsställa ett intresse inte skulle anses syssla med idrottslig verksamhet. Rättsfallet visar också på det som jag nämnde i förra avsnittet, att rekommendationerna enbart är vägledande, och att domstolarna därför inte ska tillämpa dem om man anser att de leder till en felaktig utgång. Samtidigt är min uppfattning att det, både i domstolar och doktrin, ofta hänvisas till råden ifråga. Framförallt då det gäller begrepp som idrottslig verksamhet och idrottsutövare samt det ovan beskrivna idrottsschablonavdraget som inte finns reglerat på andra ställen.

3.7 Idrottsutövare

I vårt vardagsspråk använder vi kanske framförallt benämningen idrottsutövare när vi talar om exempelvis fotbollsspelare, friidrottare eller ryttare, d.v.s. personer som faktiskt utövar någon form av idrott. Inom skatterätten inbegriper termen dock inte bara aktiva idrottsmän och -kvinnor utan har fått en generös tolkning i myndighets- och domstolspraxis. I RSV:s allmänna råd⁷⁴ anser man att även tränare, gymnastikinstruktörer, domare, linjemän, materialförvaltare och därmed jämställda funktionärer bör falla under definitionen. Kravet är att de ska vara en direkt förutsättning för utövandet av den idrottsliga verksamheten. Funktionärer som huvudsakligen utför administrativa sysslor i föreningen bör inte ses som idrottsutövare.⁷⁵ Exempel på detta är styrelseuppdrag eller kontorspersonal på föreningens kansli. Inte heller föredragshållare, kursledare och liknande omfattas av begreppet⁷⁶. KR i Sundsvall fick frågan om en bingokontrollant var att anse som idrottsutövare. Enligt föreningen var denne en förutsättning för ungdomsidrotten men KR, som gick på LR:s och SKV:s linje, menade att det

⁷³ Mål nr. 65/68-1999

⁷⁴ RSV 2003:3

⁷⁵ Prop. 1990/91:76 s. 9

⁷⁶ Eriksson J, Svensson U, s. 195

rörde sig om administrativa uppgifter. Eftersom bingokontrollanten inte regelmässigt medverkat vid träningar o.s.v. var denne ej att betrakta som idrottsutövare.

KR i Göteborg kom dock fram till att tillfälliga funktionärer som arbetade med en ungdomsturnering i fotboll, Gothia Cup, var att betrakta som idrottsutövare. Detta gällde bl.a. speakers vid matcher, städpersonal och personer som guidade deltagarna till och från matchområden eftersom de var en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten. KR valde även att innefatta kontors- och kökspersonal eftersom det handlar om en årligt återkommande turnering som inte skulle kunna genomföras utan dessa människors medverkan. Ersättningen till de olika funktionärerna ansågs ideell och var närmast av kostnadstäckande karaktär. Det spelade ingen roll att personerna i övrigt inte hade med arrangerande idrottsförenings verksamhet att göra. RSV överklagade ej domen.⁷⁷

I RÅ 1999 ref. 25 som behandlats ovan uppkom frågan om ideella ledare och instruktörer som tjänstgjorde som lägerledare för Friluftsförbundet skulle anses vara idrottsutövare. Efter att ha konstaterat att Friluftsförbundet bedrev idrottslig verksamhet ansåg RegR att de aktiva lägerledarna var en direkt förutsättning för utövandet av denna och därmed att betrakta som idrottsutövare.

I RÅ 2004 ref.88 hade RegR att avgöra huruvida en läkare som bistod en bandyförbund vid matcher och träningar var att betrakta som idrottsutövare. Slutsatsen blev att det inte är naturligt att innefatta en läkare i begreppet. Man menade att den ersättning som han fått, 18 000 kr under loppet av ett år, var för arbete inom ramen för hans ordinarie yrkesutövning, oavsett om den var att anse som ideell i den meningen att ersättningen inte motsvarade värdet av arbetsinsatsen.

SKV argumenterar i sistnämnda mål för att inte heller en vaktmästare bör ses som en idrottsutövare, även om dennes arbetsinsats kan betecknas som en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten, eftersom det finns ett förvärvssyfte i det arbete som utförs för föreningen. Detsamma bör gälla för exempelvis ordningsvakter som anlitas inför större matcher. Huruvida SKV har rätt i sin bedömning gällande dessa yrkeskategorier har dock ej klarlagts och möjligen skulle dessa personer anses vara en direkt förutsättning för den

⁷⁷ Mål nr. 5143/5144 1999

idrottsliga verksamheten. Jag tycker inte att det faktum att matchläkaren i förevarande fall ställer upp för föreningen inom det område där han dessutom är yrkesverksam nödvändigtvis innefattar ett förvärvssyfte. Upphovet till ovan nämnda domar är att en idrottsförening inte behöver betala socialavgifter på utbetalningar till idrottsutövare under förutsättning att ersättningen inte överstiger ett halvt prisbasbelopp per mottagare och år, 2:19 Lag (2000:980) om socialavgifter (SAL). Anledningen att man valt att undanta dessa ersättningar från avgiftsskyldigheten är att de till stor del presumeras vara kostnadsersättningar för att täcka de utgifter som idrottsutövaren haft.⁷⁸ Ett av regeringsråden i RÅ 2004 ref. 88 var skiljaktig och ansåg att läkaren var att betrakta som idrottsutövare. Dennes insatser var mycket betydelsefulla för de spelare som behövde behandlingar och läkarens utsagor om dem kunde också vara avgörande för laguppställningen till en match. Läkaren skulle närvara vid alla matcher och vissa träningar för en spelartrupp om ett tjugotal spelare och den sammanlagda ersättning på 18 000 kr var därmed att betrakta som en kostnadsersättning. Jag tycker att det ligger mycket i denna argumentation och den kan jämföras med KR:s dom gällande Gothia cup där ersättningen till den tillfälliga personalen var låg och av kostnadstäckande karaktär. Samtidigt kan man fråga sig om en matchläkare verkligen är en förutsättning för den idrottsliga verksamheten även om dennes medverkan är av stor betydelse.

3.8 Idrottsskatteutredningen⁷⁹

Efter påtryckningar från idrottsrörelsen pågår för närvarande en utredning som ser över skattereglerna för idrottsföreningar och, i viss mån, idrottsutövare. Huvuduppgiften är att se över de bestämmelser som rör inkomstbeskattningen för idrottsföreningar och om en anpassning bör ske till dagens idrottsrörelse. Sedan reglerna infördes har de professionella inslagen ökat markant och vissa elitverksamheter bedrivs som vilken annan affärsrörelse som helst. Idrottens syften är inte enbart ideella och frågan är om det behövs särskilda regler för den professionella idrotten. I vilken utsträckning kan en förening syssla med elitverksamhet utan att det smittar den ideella verksamheten som därmed inte kan vara begränsat skattskyldig?

Kommittén ska även se över vissa frågor som berör idrottsutövare, domare och andra idrottsfunktionärer. Var finns dessas tjänsteställe och bör det införas s.k. idrottsmannakonto för professionella idrottare? Utredningen beräknas vara avslutad 1 mars 2006.

⁷⁸ Prop. 1990/91:76 s. 8

⁷⁹ Dir. 2004:92

4. Internationella skattefrågor

4.1 Begränsad skattskyldighet

Som jag nämnt ovan föreligger begränsad skattskyldighet för den som inte är att betrakta som obegränsat skattskyldig, 3:17 IL. Den gränsdragning som uppstår i idrottssammanhang är framförallt gentemot stadigvarande vistelse enligt 3:3 p.2 IL. I princip är personer vars vistelse i Sverige inte överstiger sex månader begränsat skattskyldiga och vid bedömningen bortses då från tillfälliga avbrott. I RÅ 1997 ref. 25 ansågs regelbundna övernattningar om tre nätter per vecka vara stadigvarande vistelse och de nätter den skattskyldige inte befann sig i Sverige var sådana tillfälliga avbrott som det bortses ifrån. Vid längre avbrott är det oklart vad som gäller men SKV har givit ut riktlinjer i frågan. Man börjar med att konstatera att ett avbrott för utlandsvistelse som överstiger sex månader inte är att betrakta som tillfälligt och följaktligen bryter en pågående vistelse i Sverige. Är avbrottet däremot kortare eller lika långt som tidigare vistelse här bedöms det som tillfälligt. Samma gäller för den som gör ett avbrott vilket är längre än tidigare Sverigevistelse om efterföljande vistelse här är lika lång eller längre än avbrottet. SKV påpekar dock att det kan finnas skäl att frånga dessa riktlinjer. Som exempel ges situationen då en Sverigevistelse inleds med ett enstaka, kort besök, sett i förhållande till efterföljande avbrott, och den andra vistelsen är längre eller lika lång som avbrottet. Eftersom det första besöket var kort anses det inte föreligga någon kontinuitet i vistelserna. Just kontinuiteten är viktig i bedömningen och mer sammanhängande utlandsvistelser kan komma att ses som tillfälliga avbrott även om de är längre än både föregående och efterföljande vistelser i Sverige.⁸⁰

Kravet på dygnsvila innebär att om en idrottsutövare bor i exempelvis Köpenhamn och pendlar varje dag till träningar och matcher i Malmö blir han eller hon ändå att betrakta som begränsat skattskyldig. Innebörden av begränsad skattskyldighet är att endast vissa inkomster med särskilt stark anknytning till Sverige ska beskattas här. När det gäller tjänsteinkomster hänvisar 3:21 IL till Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) och Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK). Följande framställning koncentrerar sig på den senare.

⁸⁰ SKV:s skrivelse 050214

4.2 Lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

Före tillkomsten av lagen gällde den s.k. bevillningsförordningen som innebar att utomlands bosatta personer i vissa fall skulle betala en avgift för inkomster intjänade i Sverige. Utomlands bosatta idrottsutövare var i princip undantagna från avgiftsskyldigheten, likaså artister under vissa förutsättningar.⁸¹ Den gamla förordningen ersattes år 1991 av SINK och A-SINK. Valet att stifta en särskild lag för artister och idrottsmän istället för att inordna dem under SINK beror på att deras ersättningar och kostnader avviker från andra löntagares. Vanligt är att ersättningarna syftar till att täcka direkta och indirekta kostnader och likformighetsskäl talar för att beskatta de båda yrkeskategorierna på samma sätt.⁸²

Skattskyldighet enligt A-SINK åligger utomlands bosatta artister och idrottsmän samt artistföretag och arrangörer hemmahörande utomlands. Om en idrottsman uppbär ersättning från artistföretag hemmahörande utomlands är det enbart den senare som är skattskyldig, 5§. Lagen gäller alltså både fysiska och juridiska personer eftersom det annars skulle vara lätt att kringgå reglerna genom att betala annan än idrottsmannen personligen.

I propositionen sägs att det är lätt att avgöra om idrottslig verksamhet är för handen men vid gränsdragningsfall bör det ofta röra sig om en avgränsning mot artistisk verksamhet och således ändå falla under lagens tillämpningsområde. (Exempel på denna gränsdragning är nedan nämnda dom från KR i Sundsvall.) Med idrottsman avses den som utövar idrottslig verksamhet vilket enligt 2§ innebär framträdande inför publik direkt eller genom ljud- eller bildupptagning. Förarbetena ger ingen närmare definition förutom att det ska handla om tävling eller uppvisning. För en begränsat skattskyldig idrottare som uppbär lön från en svensk förening ska skatteavdrag dock göras för hela lönen även om det i dennes arbetsuppgifter också ingår aktiviteter som inte innebär uppträdande inför publik. Uppvisningskravet innebär vidare att domare ingår i begreppet men inte tränare eftersom de avser att träna laget och inte framträda inför publik. Den senare kategorin beskattas istället enligt SINK. Gränsdragningsproblem kan uppstå för spelande tränare då endast den del av ersättningen som hänförs till framträdandet faller under A-SINK. I propositionen ges ett exempel med en utländsk artist som både undervisar och har en konsert. Den del av ersättningen som belöper på konserten ska beläggas med artistskatt om den uppbärs härifrån

⁸¹ RF:s skatteutredning s. 94

⁸² Prop. 1990/91:159 s.22

men inte undervisningsdelen eftersom undervisningsverksamhet faller utanför lagens tillämpningsområde. Om det inte klart framgår hur ersättningen ska fördelas måste det göras en uppskattning.⁸³ Med artistföretag avses fysisk eller juridisk person som utan att vara arrangör mot ersättning tillhandahåller idrottsman. Arrangör är fysisk eller juridisk person som anordnar tillställning med idrottslig verksamhet.

Skattepliktig inkomst för idrottsman eller artistföretag är enligt 7 § kontant ersättning eller annat vederlag som uppbärs från Sverige för idrottslig verksamhet som bedrivs här i landet eller på svenskt fartyg. Även förskott på sådant vederlag räknas. För arrangörer utgörs den skattepliktiga inkomsten av biljettintäkter, reklamintäkter och andra intäkter för tillställning i Sverige eller på svenskt fartyg. Tillämpningsområdet är brett och omfattar även ersättning som utländsk arrangör betalar utländsk idrottsman alternativt artistföretag. Detta följer av den s.k. källstatsprincipen, det är verksamhet här i landet som är det avgörande.

I 8 § listas inkomster som är undantagna från skatteplikt. P. 1 gäller frivilliga betalningar som gatumusikanter och liknande får. Undantaget gäller personer som utan inträdesavgift uppträder med exempelvis akrobatik och liknande aktiviteter på platser som gator, tunnelbanestationer eller torg.⁸⁴ P. 2 gäller inkomst av näringsverksamhet som hänförs till fast driftställe i Sverige som dock beskattas enligt 3:18 IL. Enligt p.3 är royalty och periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar undantagna. Bakgrunden till undantaget är att denna typ av ersättningar inte går under artikeln för beskattning av artister och idrottsmän i OECD:s modellavtal och dubbelbeskattningsavtal utan regleras särskilt. Royaltyliknande ersättning som bestämmelsen också gäller för är exempelvis betalning för prestationsutnyttjande som inte kan hänföras till en upphovsrätt, såsom vid idrottsutövning. Gränsdragningssvårigheter kan dock uppstå mellan nu nämnd ersättning och ersättning av gagekaraktär. Därför stadgas i 8 § st. 2 att även ersättning från ljudradio eller television för repriser är undantagna men däremot inte förstagångssändning från sändare här i riket. Om ersättning för den första sändningen är oansenlig i förhållande till den totala summan anser man dock att hela ersättningen bör kunna beskattas enligt A-SINK.⁸⁵ P. 4 tar sikte på ersättningar som är undantagna från beskattning på grund av bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal. Det är dock inte så vanligt att ett sådant avtal undantar Sveriges

⁸³ A.a. s. 24-26

⁸⁴ SKV:s handledning för internationell beskattning, s. 108

⁸⁵ Prop. 1990/91:159 s. 31

beskattningsrätt helt men om så är fallet blir den som betalar ut ersättningen ändå skyldig att lämna redovisning enligt 16 §. Vidare är inte vederlag i form av nödvändig resa eller transport samt förmån av kost och logi i samband med inkomsternas förvärvande skattepliktiga enligt p. 5. En förutsättning är då att utbetalaren står för kostnaden direkt alternativt att idrottsmannen får ersättning för gjorda utlägg mot uppvisande av kvitto eller liknande. En utomlands bosatt speedwayförare kunde i en KR-dom visa resehandlingar varpå ersättningen hänförlig till dessa undantogs från beskattning. I målet prövades också om resersättning som kvitterats av mottagaren kunde leda till skattefrihet. Detta ansågs dock inte vara tillräcklig bevisning och ersättningen blev därmed skattepliktig.⁸⁶ Undantaget gäller inte om förmånen ingår i den sammanlagda kontanta ersättningen.⁸⁷ Enligt p.6 undantas naturaförmåner om det sammanlagda värdet från en och samma utbetalare under en redovisningsperiod inte överstiger 0,03 prisbasbelopp enligt Lag (1962:381) om allmän försäkring, för beskattningsåret 2005 1 200 kr. Slutligen finns i p. 7 en bestämmelse som undantar inkomster för arrangör som i allt väsentligt motsvarar en sådan ideell förening som avses i 7:7 IL i de fall inkomsten varit skattefri om arrangören varit en sådan förening.

Skattesatsen är 15 % av den skattepliktiga inkomsten enligt 9 §. Att den är relativt låg beror på att det är en definitiv källskatt vilket innebär att några avdrag inte får göras. Det sägs i propositionen att man strävar efter neutralitet mellan inhemska och utländska idrottsmän. Lägre skattesats och bruttobeskattning för de begränsat skattskyldiga underlättar eftersom en utredning av de faktiska kostnaderna är svår. En nackdel är dock att det kan leda till bristande neutralitet utomlands bosatta idrottsmän emellan, eftersom olika sporter innebär olika stora kostnader.⁸⁸ Utbetalaren av ersättningen ansvarar för att skatten betalas in enligt 6 och 14 §§. Av detta följer att idrottsmannen inte behöver lämna deklaration och motivet till förfarandet är att det underlättar då idrottsmannen ofta hunnit lämna Sverige innan skattekraven riktas mot honom eller henne.⁸⁹

Följande dom⁹⁰ från KR i Sundsvall visar hur det idag är vanligt att framgångsrika idrottsmän används i marknadsföringssyfte samt A-SINK:ens tillämpningsområde. Ett svenskt bolag utnyttjade de amerikanska basketsjärnorna Harlem Globetrotters varumärke i olika

⁸⁶ Mål nr 3866-1999

⁸⁷ Prop. 1990/91:159 s. 32

⁸⁸ A.a. s. 34-35

⁸⁹ A.a. s. 21

⁹⁰ Mål nr. 992-993-01

reklamsammanhang samtidigt som spelarna var på promotionturné i Sverige. Reklamkampanjen pågick i 19 veckor medan spelarnas framträdanden ägde rum under en tredagarsperiod. Förutom direkt framträdande inför publik deltog de även i medieaktiviteter som innebar ett indirekt framträdande. Bolaget betalade ut ersättning till ett amerikansktregistrerat bolag som spelarna var anställda i, men gjorde enbart skatteavdrag för ca en niondel av den sammanlagda summan eftersom man menade det bara var denna del som utgjorde artistarvoden för de fyra arenaframträdandena. RSV menade i sitt omprövningsbeslut att skatt enligt A-SINK ska redovisas även för utländsk person som deltar i reklamfilmsinspelningar eftersom det är artistisk verksamhet. Vidare var det inte fråga om royalty utan ett gage och det amerikanska bolaget var att betrakta som ett artistföretag varpå skatteavdrag skulle ha gjorts för hela ersättningen. Både LR och KR gick på denna linje och man fann inte heller något hinder i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA.

4.3 Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta

För tränare, ledare och instruktörer som ingår i termen idrottsutövare men inte framträder inför publik gäller alltså inte A-SINK utan de beskattas istället enligt SINK. Denna lag är uppbyggd på i princip samma sätt som A-SINK och gäller för utomlands bosatta fysiska personer som får inkomst av anställning hos exempelvis svenska staten eller privat uppdragsgivare, 5 § st. 1 p. 1-2. I det senare fallet uppställs ett krav på verksamhet i Sverige. Även pensioner och dylikt som härrör härifrån beskattas enligt 5 §. I st. 4 påpekas att endast inkomst som skulle ha beskattats hos en obegränsat skattskyldig person enligt IL är skattepliktig. Skattesatsen är 25 % enligt 7 § och det är en definitiv källskatt. Från och med beskattningsåret 2005 finns dock en möjlighet för den skattskyldige att begära att beskattning ska ske enligt IL istället, 4 §. En möjlighet som inte finns i A-SINK.

En annan skillnad jämfört med A-SINK är undantagen från beskattning. I 6 § p. 1 finns den s.k. 183-dagarsregeln som saknar motsvarighet i A-SINK. Denna bestämmelse undantar under vissa förutsättningar lön eller därmed jämförlig förmån som en begränsat skattskyldig får på grund av anställning eller uppdrag hos annan än svenska staten, svensk kommun eller svenskt landsting. Vidare krävs att mottagarens vistelse här inte överstiger sammanlagt 183 dagar under en tolv månadersperiod, att ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt att ersättningen inte belastar fast driftställe som

arbetsgivaren har här i riket. Exempel på en situation där regeln skulle kunna bli tillämplig är om en utländsk arrangör eller ett internationellt förbund ställer funktionärer till förfogande vid ett internationellt mästerskap här i landet. Enligt p. 2 undantas ersättning som arbetsgivaren betalar för resor till och från Sverige vid anställningens början respektive slut och logikostnader under tiden arbete utförs i Sverige.

4.4 Dubbelbeskattningsavtal

Som en konsekvens av att olika länders skattesystemen är uppbyggda på olika sätt och att människor idag rör sig mer över gränserna uppstår inte sällan att två, eller flera, länder har skatteanspråk på en och samma inkomst. För att lindra denna dubbelbeskattning sluter stater därför s.k. dubbelbeskattningsavtal med varandra.⁹¹ Även om det föreligger beskattningsrätt enligt en intern bestämmelse kan ett skatteavtal undanta eller begränsa beskattningsrätten till en viss inkomst till förmån för ett annat land. En gyllene regel är dock att dubbelbeskattningsavtal endast kan inskränka, inte utöka, ett lands beskattningsrätt. Saknas bestämmelse angående viss inkomst i intern lagstiftning kan man alltså inte beskatta den med stöd av ett dubbelbeskattningsavtal. Huruvida beskattningsrätten försvinner helt eller delvis för en av staterna beror på vilken metod man använder sig av. I de svenska avtalen tillämpas exempt- och skatteavräkningsmetoderna. Den förra innebär att hemviststaten undantar inkomsten från beskattning till förmån för källstaten och den senare att båda stater beskattar inkomsten men att hemviststaten avräknar den skatt som betalats i källstaten. Det finns olika varianter av dessa båda metoder.⁹²

Sverige är ett av de länder som ingått flest dubbelbeskattningsavtal med andra stater och majoriteten av dem är uppbyggda utifrån OECD:s modellavtal. Modellavtalet kom till för att det skulle bli en mer enhetlig tillämpning i dubbelbeskattningsavtalsrätten som består av en mängd olika bi- och multilaterala överenskommelser.⁹³ Dess artikel 17 behandlar inkomster för artister och idrottsmän. Innebörden av artikeln är att om en idrottsman utövar sin idrott i annat land än det där han eller hon har sitt hemvist får denna andra stat beskatta inkomsten. Artikeln gäller även om mottagaren av ersättningen inte är idrottsmannen själv utan en annan

⁹¹ För undanröjande eller lindring av dubbelbeskattning kan även finnas regler i ett lands interna rätt. I Sverige har vi till exempel Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

⁹²Lodin m.fl. del 2, s.512-513, s. 548

⁹³ A.a. s. 513 och 548

fysisk eller juridisk person. I det senare fallet är det inget krav på att den juridiska personen har ett fast driftställe i källstaten. Även i dessa fall får alltså staten i vilken idrottsmannen bedriver verksamheten rätt att beskatta inkomsten. Av kommentarerna, som är rekommendationer om hur man bör tillämpa dubbelbeskattningsavtal på inkomst- och förmögenhetsskatteområdet, framgår dessutom att det inte strider mot modellavtalet om ett land ser igenom en konstruktion där mottagaren är annan än idrottsmannen, och ändå beskattar den senare.⁹⁴ Exempel på genomsyn, s.k. ”substance over form”, i svensk rättspraxis är ovan nämnda RÅ 2001 ref. 50 där domstolen såg till de faktiska förhållandena i avgörandet av vem som var att betrakta som arbetsgivare.

I kommentarerna till artikel 17 sägs vidare att det inte spelar någon roll huruvida utövandet till sin natur är att betrakta som näringsverksamhet eller tjänst. Bestämmelsen är en specialreglering som går före de allmänna bestämmelserna inkomst av rörelse i artikel 7 respektive inkomst av enskild tjänst i artikel 15 och syftet är att undvika de praktiska svårigheter som ofta uppstår när idrottsutövare rör sig över gränserna. Det ges ingen bestämd definition av termen idrottsman men sägs att artikeln syftar på exempelvis friidrottare, simmare, golf-, kriket-, fotbolls- och tennisspelare samt även racerförare och jockeys.

4.5 Konsekvenser och oklarheter

De internationella skattefrågorna ”drabbar” framförallt elitidrottare samt deras arbetsgivare och något som vållar problem i praktiken är gränsdragningen mellan begränsad och obegränsad skattskyldighet. När det gäller begreppet stadigvarande vistelse, som i princip innebär minst sex månaders vistelse i landet, har det funnits en felaktig uppfattning att det gäller per kalenderår.⁹⁵ Ett annat, mer aktuellt, problem som uppmärksammas inom idrottsrörelsen är då en idrottsutövare skriver kontrakt med en idrottsförening på exempelvis fyra månader. Efter att kontraktet löpt ut är avsikten att personen i fråga ska återvända till sitt hemland och för de ersättningar som betalas ut under vistelsen i Sverige betalas därför skatt enligt A-SINK. Efter en vistelse i annat land i exempelvis två månader återvänder emellertid idrottsutövaren till Sverige och skriver kontrakt på fem månader med en annan svensk idrottsförening. Konsekvensen blir att idrottsutövaren är att anse som obegränsat skattskyldig från och med den första vistelsen i Sverige och blir därmed omtaxerad. Vanligt är dock att

⁹⁴ OECD Model Tax Convention, s. 208, p. 11

⁹⁵ RF:s skatteutredning, s. 95

elitidrottare har s.k. nettoavtal vilket innebär att skatten inte påverkar det belopp som de får ut i slutändan. Det är alltså förening nummer ett som drabbas. Till saken hör nämligen också att det inte utgår socialavgifter på ersättning som beskattas enligt A-SINK, 2:13 SAL. När skatt istället ska betalas enligt IL får föreningen därmed, förutom högre skattesats, även betala dessa retroaktivt. Om idrottsföreningen är medveten om denna risk är det dock inte alltför avlägset att anta att det tas in en speciell klausul i anställningsavtalet som gör idrottsutövaren skyldig att betala vite vid vistelse i Sverige inom exempelvis sex månader efter det att kontraktet löpt ut.⁹⁶

En typ av ersättning där det råder olika åsikter om hur de ska bedömas är övergångssummor, s.k. ”signing on bonus”, som ofta betalas ut till professionella lagidrottare i samband med att de skriver på kontrakt för ny arbetsgivare. Om det är ursprungsklubben eller den nya arbetsgivaren som står för utbetalningen varierar. Hur ersättningen betalas ut, till spelaren direkt eller indirekt via någon av föreningarna, är också olika. Ämnet har tagits upp i en artikel i Idrottsjuridisk skriftserie nr. 9 som dock bara behandlar fotbollsspelare. Eftersom övergångssummor enbart blir aktuella om en spelare byter arbetsgivare innan kontraktet med den gamla gått ut argumenterar författaren för att ersättningen utgår för kommande tjänster. Även i fotbollsvärlden har man detta synsätt och bonusen betraktas som en ersättning för att spelaren ska vara lojal mot sin nya arbetsgivare. SKV menar dock att i de fall en fotbollsspelare flyttar från en svensk förening till en utländsk, ersättningen utgår för utförda tjänster varpå den ska beskattas i Sverige. Även i det omvända fallet, då en spelare flyttar från en utländsk förening till en svensk, anser SKV att Sverige har beskattningsrätt till övergångssumman. Tillämpningen blir därmed inkonsekvent eftersom ersättningen i vissa fall blir att betrakta som förskott på lön och i andra fall som efterskott på lön. Frågan är om ersättningen ska ses som en ersättning för framtida tjänster i den nya föreningen eller för utförda tjänster hos den gamla.⁹⁷ I två domar från KR i Göteborg⁹⁸ respektive Sundsvall⁹⁹ fann domstolarna att dessa typer av ersättningar anses utgå för framtida prestationer. I båda fallen rörde det sig om idrottsmän som flyttade till Sverige från utlandet. Vägledande avgöranden i frågan saknas dock än så länge.

⁹⁶ Svensk Idrott nr. 5 2005, s. 37

⁹⁷ Brink C, Idrottsjuridisk skriftserie nr. 9, s. 44-49

⁹⁸ Mål nr 1631-1992

⁹⁹ Mål nr 3603-1995

En följdfråga blir hur ersättningen ska beskattas. Om en spelare är utomlands bosatt då ersättning från svensk förening betalas ut tycks det finnas en uppfattning inom idrottsrörelsen att den ska beskattas enligt A-SINK eftersom spelaren vid utbetalningstillfället är begränsat skattskyldig. Även SKV har intagit denna ståndpunkt.¹⁰⁰ RF däremot skriver i sin skatteutredning att detta bedömningssätt är att kringgå IL om kontraktet sträcker sig över en tid längre än sex månader eftersom tanken med artistskatten är att den ska träffa idrottsmän som vistas i Sverige mindre än sex månader.¹⁰¹ För närvarande ligger ett mål hos LR i Dalarna.

En annan oklar situation, som uppmärksammades av RF i dess egen skatteutredning, är följande. En numera utomlands bosatt svensk idrottsutövare hade under sin tid som bosatt i Sverige tjänat pengar som fonderats av dennes SF. Inkomsterna härrör från uppdragsgivare i utlandet och består bl.a. av vinstpengar och ersättningar för marknadsföring av produkter. Då pengarna betalas ut är idrottsutövaren inte längre skattskriven i Sverige och frågan är hur de ska beskattas. Enligt en sakkunnig på SKV ska ersättningarna beläggas med skatt enligt A-SINK under förutsättning att de inte varit tillgängliga för lyftning tidigare.

Ovan nämnda situationer har alltså inget klart svar. Bristen på vägledande avgöranden när det gäller A-SINK är stor och frågorna många. För närvarande drivs flera mål i våra domstolar och man får hoppas att de kan leda till klargörande i mångt och mycket.

5. Egna slutsatser och kommentarer

Sammanfattningsvis kan konstateras att när det gäller skattefrågor för majoriteten av Sveriges idrottsutövare gäller vanliga inkomstskatteregler, så när som på möjligheten till schablonavdrag. Det är framförallt för idrottsdomarna som lagstiftningen leder till ett inte tillfredställande resultat och man får hoppas att den statliga utredningen leder till att bostaden blir att betrakta som dessas tjänsteställe.

¹⁰⁰ Brink C., Idrottsjuridisk skriftserie nr. 9. Se även SKV:s beslut mot IFK Göteborg (Dnr 114 696171-05/527) där man dock inte anser A-SINK tillämplig eftersom spelaren ifråga anses obegränsat skattskyldig vid tiden för utbetalningen

¹⁰¹ RF:s skatteutredning s. 97

Vidare har det som sagt pratats mycket om ett eventuellt införande av idrottsmannakonto i medierna det senaste året men tanken är inte ny. Frågan togs bl.a. upp i idrottens egen skatteutredning som lades fram på RF-stämman 2003 och är nu föremål för en statlig utredning. Vissa menar att införandet skulle innebära att våra svenska idrottsstjärnor skulle välja att bo kvar i Sverige istället för att flytta utomlands och även om jag tror att det finns en poäng med påståendet är nog inte skattefrågan det enda och avgörande. Klimatet och det faktum att man som idrottsutövare tjänar bättre utomlands är andra omständigheter som påverkar. I länder där idrotten ger mer pengar finns som regel en högre standard på idrottsutövandet vilket naturligtvis också lockar. Vilken fotbollsspelare drömmer inte om att spela i exempelvis spanska "la Liga" eller engelska "Premier league"? Dessutom, i de fall där viljan att betala så lite skatt som möjligt är stor, kommer knappast ett investeringskonto att förhindra utflyttningen.

Därmed menar jag inte att införande av en periodiseringsmöjlighet för idrottsutövarna är onödig. Med hänsyn till elitidrottarens relativt korta yrkeskarriär och en orimligt hög marginalsatt sett ur ett längre perspektiv är det nog välkommet hos den som väljer att stanna i Sverige alternativt inte får möjligheten att flytta. Idrottslig verksamhet som yrke skiljer sig markant från andra löntagarens. Den period som "vanliga" ungdomar har att lägga grunden för framtiden spenderar idrottsutövaren med att träna varpå utbildning kommer i skymundan. Den som inte har förmånen att fortsätta inom idrottslig verksamhet efter avslutad aktiv karriär blir lätt arbetslös eller åtminstone lågavlönad jämfört med tidigare inkomster. De möjligheter till periodisering som finns i dagsläget är inte tillräckliga och kan tyckas vara osäkra. När det gäller den för idrottsföreningar förmånliga tillämpningen av pensionsreglerna är det inte klarlagt hur stor del av en idrottsutövares ersättning som kan utgöra pension utan att det ses som uppskjuten lön och reglerna gäller inte om den idrottsliga verksamheten bedrivs i AB-form. Vidare har påpekats att pension som periodiseringsalternativ inte innebär samma flexibilitet som ett eventuellt idrottsmannakonto. Att idrottsutövaren sätter sin verksamhet på bolag är ett annat alternativ som åtminstone anses accepterat för den individuella idrottsmannen under förutsättning att rekvisiten för näringsverksamhet i 13:1 IL är uppfyllda. Vad som gäller för lagidrottare är ännu oklart.

Att skatterätten påverkar idrotten såg vi exempel på under NHL-lockouten förra året då många av stjärnorna i Nordamerika valde att komma till svenska elitserien för att spela ishockey. För att inte bli betraktade som obegränsat skattskyldiga väntade en del med att

komma hit. Utflyttade svenskar hade kanske varit på semester i Sverige under sommaren och då blev frågan om tillfälligt avbrott i stadigvarande vistelse aktuell. Den skatt som framförallt var på tapeten då har dock inte varit föremål för denna uppsats, nämligen förmögenhetsskatten.

Många av de skatterättsliga problem som uppstår inom svensk idrottsrörelse gäller elitverksamhet som bedrivs kommersiellt snarare än ideellt. Åtminstone är det framförallt dessa som uppmärksammas av massmedia, det är i dessa fall det handlar om stora summor pengar. Under sommaren och hösten har vi till exempel kunnat följa SKV:s revision av IFK Göteborg som ledde till omtaxering och skattetillägg för fotbollsklubben i två fall. Besluten har överklagats och ett av dem handlar om tolkningen av vad som är att anse som tillfälligt avbrott med följdfrågan huruvida artistskatt eller inkomstskatt ska utgå på en övergångssumma. Om SKV:s beslut står sig i högre instans tvingas föreningen betala mångmiljonbelopp. Jag vill inte spekulera i utgången men kan samtidigt inte låta bli att förundras över att man vågar ligga i gråzonen. Idrott har för mig alltid varit förknippat med rent spel och regelföljsamhet men i dagens idrottsrörelse där vissa föreningar bedriver affärsverksamhet är det kanske föga förvånande. Samtidigt finns det inga vägledande avgöranden att stödja sig på när det gäller tillfälligt avbrott i stadigvarande vistelse. Samma sak gäller för övergångsersättningarna och självklart vill föreningarna att så mycket som möjligt ska beskattas enligt A-SINK då det är mer fördelaktigt ekonomiskt. Min uppfattning är att de internationella inslagen i Idrottssverige fortsätter att öka och det skulle behövas klargörande i många frågor då det oklara rättsläget innebär ett osäkerhetsmoment. I detta sammanhang vill jag också påpeka att felaktig tillämpning av skattereglerna i vissa fall förmodligen beror på fusk men att det i stor utsträckning nog rör sig om okunskap. För att skapa kunskap inom idrottsrörelsen och därigenom minska misstag och fusk har RF och SKV i dagarna därför kommit överens om att bilda ett samrådsforum. Felaktig redovisning av skatten kan som synes stå sig dyrt och ökad kännedom om skattereglerna är nog behövligt inom såväl bredd- som elitidrott. Kanske kan samarbetet leda till att vi får läsa mindre om ”skatteskanaler” i idrottssammanhang framöver?

6. Källförteckning

6.1 Offentligt tryck

Prop. 1987/88:52 om beskattning av naturaförmåner, m.m.

Prop. 1990/91:54 om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen m.m.

Prop. 1990/91:76 om socialavgifter för vissa idrottsutövare

Prop. 1990/91:159 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, m.m.

Prop. 1994/95:182 Beskattning av fri hälso- och sjukvård samt vissa andra förmåner.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Prop. 2002/03:123 Beskattning av vissa förmåner

SOU 1990:47 Beskattning av stipendier

Dir. 2004:92 Översyn av bestämmelserna om inkomstbeskattning av idrottslig verksamhet

6.2 Litteratur

Andersson Mari, Saldén Enérus Anita och Tivéus Ulf, "Inkomstskattelagen. En kommentar." Del 1, Norstedts Juridik AB 2005

Brink Cecilia, "Skattefrågor vid utbetalning av transfersummor till fotbollsspelare", Idrottsjuridisk skriftserie nr. 9, 2004

Eriksson Jens och Svensson Ulf, "Idrottsföreningar – Föreningshandbok om skatt, ekonomi och juridik", tredje upplagan, Björn Lundén Information AB 2005

Idrottens skatteutredning, "Kartläggning av idrottens skatte- och avgiftsområden" 2003, finns att hämta på www.rf.se under rubriken "Utredningar och rapporter"

Karlsson Thomas, "Varning för skattesmäll med utländska spelare", Svensk Idrott 2005/05

Lodin Sven-Olof, Lindencrona Gustaf, Melz Peter och Silfverberg Christer, "Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt" Del 1 och 2, tionde upplagan, Studentlitteratur 2005

Löfgren Jerker, "Idrottsutövares särskilda pensionsmöjligheter", Idrottsjuridisk skriftserie nr. 7, 2002

Löfgren Jerker, "Några funderingar kring spørgsmålet om en idrottsutövare kan sätta sin verksamhet på bolag", Svensk Skattetidning 9/99 s. 723-737

Malmsten Krister, "Idrottens Föreningsrätt", första upplagan, Nordstedts Juridik AB 2000

OECD Model Tax Convention on income and on capital, 2002

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2003:3) om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet

Riksskatteverkets allmänna råd (RSV 2003:28) om vissa förmåner

Riksskatteverkets information (RSV M 2003:16) om vissa förmåner

Skatteverkets information (SKV M 2005:3) om beskattning av ersättningar m.m. i samband med idrottslig verksamhet

Skatteverkets ”Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering”, 2005

Skatteverkets ”Handledning för internationell beskattning”, 2005

Skatteverkets skrivelse 041222, Dnr 130 685459-04/111, ”Hästrelaterad verksamhet”

Skatteverkets skrivelse 050214, Dnr 130 92654-05/111, ”Vad är tillfälligt avbrott i en stadigvarande vistelse?”

Skatteverkets skrivelse 050318, Dnr 130 156509-05/111, ”Idrottsutövares möjligheter att bedriva idrottslig verksamhet i bolagsform.”

6.3 Rättsfall

Regeringsrätten:

RÅ 1912 ref. 145
RÅ 1936 ref. 55
RÅ 1961 not 1280
RÅ 1962 ref. 24
RÅ 1968 Fi 978
RÅ 1969 ref. 19
RÅ 1981 Aa 4
RÅ 1983 1:40
RÅ 83 1:73
RÅ 85 1:39
RÅ 1987 ref. 61
RÅ 1988 ref. 30
RÅ 1989 ref. 21
RÅ 1991 ref. 55
RÅ 1991 not 163
RÅ 1994 not 424
RÅ 1995 ref. 100
RÅ 1996 ref. 16
RÅ 1997 ref. 1
RÅ 1997 ref. 25
RÅ 1998 not 91

RÅ 1999 ref. 25

RÅ 2000 ref. 31

RÅ 2001 ref. 50

RÅ 2001 not 166

Mål nr. 3565-03

RÅ 2004 ref. 33

RÅ 2004 ref. 88

Kammarrätterna:

Mål nr. 1631-1992

Mål nr. 3603-1995

Mål nr. 65/68-1999

Mål nr. 3866-1999

Mål nr. 5143/5144-1999

Mål nr. 992-993-01

Mål nr. 1769-2002

Mål nr. 5848-03

Skatterättsnämnden:

RSV: FB/Dt 1985:22

